

dern. Bei der Unterbewertung bestimmter Vermögensarten (insbesondere von Grundstücken) wäre die Einführung neuer Bewertungsmethoden eine viel schwierigere Aufgabe gewesen, wie das Scheitern einer Sachverständigenkommission vor wenigen Jahren gezeigt hat.

Während man aber für die fiskalisch motivierte Absenkung des Freibetrags und des Bewertungsabschlags keine systematischen Einwände erheben kann, ist die *willkürliche Reduzierung des Entlastungsbetrags auf 88 %* sehr bedenklich (das Gleiche gilt auch für bestimmte Änderungen anderer Steuergesetze: so ist z. B. aus dem ehemaligen „halben durchschnittlichen Steuersatz“ in § 34 Abs. 3 EStG ein „56 %iger durchschnittlicher Steuersatz“ gewor-

den). Denn das Ziel des § 19a ErbStG war es, die Erwerber des begünstigten Vermögens, die in die StKl. II oder III fallen, bei der Ermittlung der Steuer für dieses Vermögen so zu stellen, als ob sie zur StKl. I gehören. Damit sollte die Betriebsvermögensnachfolge erleichtert werden. Durch die Absenkung des Entlastungsbetrags auf 88 % wendet man sich vom „Steuerklassenprivileg“ ab und findet eine Zwischenlösung, für die keine einleuchtende Erklärung sichtbar ist.

Die Praxis wird sich – insbesondere bei der Übertragung sehr großer Betriebsvermögen – helfen können: Die in Vergessenheit geratenen Instrumente zur *Verbesserung der Steuerklasse* (Heirat oder Adoption) könnten künftig wieder an Bedeutung gewinnen.

Florian Dobroschke, Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg\*

## Sicherstellung der Entlastungswirkung der Freibeträge des § 16 ErbStG bei Zusammenrechnung mit Erwerben vor dem 31. 12. 1995 gemäß § 14 ErbStG

### 1. Einführung

Bei der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums gemäß § 14 ErbStG n. F. wurde durch das Jahressteuergesetz 1997 (JStG 1997) anstelle des Abzugs der fiktiven Steuer gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG n. F. der *Abzug der tatsächlich auf die Vorschenkung zu entrichtenden Steuer* zugelassen, wenn diese höher ist (§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG n. F.). Mit dieser Änderung wollte der Gesetzgeber ersichtlich der Rechtsprechung des BFH vom 30. 3. 1977 (II R 98/76, BStBl II, 664) zu § 14 ErbStG a. F. Rechnung tragen, wonach bei der Ermittlung des Abzugs der Steuer auf die Vorschenkung sichergestellt werden muss, dass sich eine Freibetragserhöhung durch eine Gesetzesänderung (damals die Rechtsänderung ab dem 1. 1. 1974) auch voll auswirken kann (so *Meincke*, ErbStG, § 14 Tz. 15).

Die Ermittlung der Abzugsteuer nach § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG n. F. unterscheidet sich aber nicht nur strukturell von der Anrechnung in der BFH-Rechtsprechung, sondern es können auch im Einzelfall die Ergebnisse unterschiedlich aussehen. Gegenüber dem früheren Rechtszustand steht sich der Steuerpflichtige dann ungünstiger, wenn einem zwischen zwei Erwerben erhöhten Freibetrag ein *höherer Steuersatz* gegenübersteht. Dadurch fällt die nach § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG n. F. ermittelte Abzugsteuer in manchen Fällen geringer aus, als nach der Rechtsprechung zu § 14 a. F. Diesen Befund konstatiert *Jülicher* (in: *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 14 Tz. 20) unter Angabe zweier Beispielfälle (*ders.* bereits in ZEV 1997, 275, 278).

Es stellt sich die Frage, ob und inwieweit die genannten Nachteile der Gesetzesänderung durch die Rechtsprechung *korrigiert werden können bzw. müssen*. Diesen Bedarf sieht das FG Köln in seinem Urteil vom 29. 7. 2003 (auf S. 87 in diesem Heft) nicht.

Nachstehend soll ein typisierter Fall dargestellt werden, der auf Grund der Zahlenauswahl das Problem verdeutlicht, so dass Interpretationen, wie im Beispiel von *Jülicher* (a. a. O.) gegeben, weitgehend entbehrlich werden.

**Beispiel:** Nach einer Vorschenkung im Jahr 1995 von 400 000 DM erwirbt Kind K (StKl. I Nr. 2) in 1997 weitere 310 000 DM (aus Gründen der Übersichtlichkeit wird in DM gerechnet). Der Erwerb in 1997 entspricht der Differenz zwischen dem alten Freibetrag (90 000 DM) und dem ab 1. 1. 1996 geltenden neuen Freibetrag von 400 000 DM (nach Euro-Umstellung: 205 000 €). Dies führt zu folgender Steuer nach dem Gesetzeswortlaut sowie alternativ nach der alten BFH-Rechtsprechung:

erster Erwerb 1995	400 000	zweiter Erwerb 1997	310 000
		zzgl. Vorerwerb	400 000
abzgl. pers. Freibetrag	./ 90 000	abzgl. pers. Freibetrag	./ 400 000
steuerpflichtiger Erwerb	310 000		310 000
Steuer bei Steuersatz von 7 %	21 700	Steuer bei Steuersatz von 11 %	34 100
fiktive Steuer (§ 14 Abs. 1 Satz 2)	erster Erwerb	400 000	
	abzgl. pers. Freibetrag	./ 400 000	
	steuerpflichtiger Erwerb	0	
	Abzugsteuer		0
tatsächl. Steuer (§ 14 Abs. 1 Satz 3)			./ 21 700
		für den Nacherwerb zu entrichtende Steuer	12 400
Abzugsteuer nach der BFH-Rechtsprechung zum alten Recht	erster Erwerb	400 000	
	abzgl. pers. Freibetrag	./ 90 000	
	steuerpflichtiger Erwerb	310 000	
	Abzugsteuer bei Steuersatz von 11 %		./ 34 100
		für den Nacherwerb zu entrichtende Steuer	0

Das Beispiel verdeutlicht, dass ein Gesamterwerb von 710 000 DM nach altem Recht bereits mit 310 000 DM der

\* Partner der Sozietät *Esche, Schümann, Commichau*, Hamburg.

Steuer unterworfen wurde, wofür ein Freibetrag von 90 000 DM verbraucht wurde. Da der Kinderfreibetrag in 1996 von 90 000 DM auf 400 000 DM angehoben worden ist, sollte es möglich sein, dass diese *Freibetragserhöhung* bei einer Schenkung nach neuem Recht auch zum Tragen kommt.

Dieses Ergebnis wird durch die Anwendung der BFH-Rechtsprechung zum alten Recht erreicht, nicht jedoch durch die neu geschaffene Regelung der Anrechnung der tatsächlich gezahlten Steuer. Das Problem entsteht immer dann, wenn eine *Vorschenkung nach altem Recht in voller Höhe des neuen persönlichen Freibetrags* vorliegt. Bei Vorschenkungen in der Höhe zwischen altem und neuem Freibetrag tritt dieses Problem vermindert auf.

## 2. Bisherige Literatur und Rechtsprechung zur Abzugsteuer

Die Feststellung von *Jülicher*, dass die Gesetzesänderung des § 14 ErbStG durch die Einfügung des Satzes 3 in Abs. 1 die Probleme nicht ausreichend beseitigt hat und deshalb ein Rückgriff auf die frühere Rechtsprechung nahe liegt, wurde von der *Finanzverwaltung* weder in den gleich lautenden Ländererlassen (v. 16. 4. 1997, ZEV 1997, 200), den ErbStR 1998 noch in den insoweit unveränderten amtlichen Hinweisen der Finanzverwaltung (v. 21. 12. 1998, BStBl I, 1529) aufgegriffen. Keiner der dort aufgeführten Beispielfälle ist so gebildet worden, dass er das Rechtsproblem aufzeigt.

*Rose* (DB 1997, 1485, 1486) beschreibt den Freibetrags effekt plastisch anhand eines tabellarischen Vergleichs der fiktiven und der tatsächlichen Vorerwerbssteuer.

*Meinke* (§ 14 ErbStG Rz. 12 a. E.) adressiert zwar das Problem, indem er postuliert, dass der Freibetrag bei der Ermittlung der Abzugsteuer durch einen Gegenposten („wiederauflebender Freibetrag“) neutralisiert werden muss, wenn es ausnahmsweise wegen der besonderen Umstände des früheren Erwerbs damals nicht zu einem noch jetzt (bei der Steuerberechnung des Letzterwerbs; d. Verf.) beachtlichen Verbrauch des Freibetrags gekommen ist. Einen derartigen Ausnahmefall will er aber in Auswertung der bisherigen Rechtsprechung zum Rechtszustand für Schenkungen vor dem 1. 1. 1995 nur im Fall sich überschneidender 10-Jahres-Zeiträume annehmen (zur bish. Rspr. vgl. BFH v. 30. 1. 2002, II R 78/99, ZEV 2002, 201 m. Anm. *Jülicher*, die Vorinstanz FG Köln v. 3. 8. 1999, 9 K 4360/96, EFG 2000, 277 bestätigend und BFH v. 17. 11. 1977, II R 66/68, BStBl II 1978, 220 erweiternd). Den vorliegend zu besprechenden Fall diskutieren er nicht.

Bereits im Anwendungsbereich des neuen Rechts hat der BFH zu § 14 ErbStG in Übereinstimmung mit den amtlichen Hinweisen der Finanzverwaltung in ErbStH 70 (4) entschieden, dass die Erstattung einer negativen Steuer nicht in Betracht kommt (BFH v. 17. 10. 2001, II R 17/00, ZEV 2002, 77). Diese sei zwar nach dem Wortlaut der Vorschrift denkbar, widerspreche aber deren Sinn und Zweck, (allein) die durch den Letzterwerb ausgelöste Steuer zu mindern. Das Urteil betraf den Fall des begehrten Abzugs der tatsächlich auf die Vorschenkung entrichteten Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Der BFH hat dabei unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung (u. a. II R 66/68, BStBl II 1978, 220) ausgeführt, dass die Zusammenrechnungsregelung in § 14 ErbStG gewährleisten soll, dass die Freibeträge innerhalb des 10-jährigen Zusammenrechnungszeitraums nur einmal zur Anwendung gelangen und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung in gleicher Höhe kein Progressionsvorteil ergibt.

Diese Auffassung ist für den Besteuerungsgegenstand Letzterwerb konsequent. In der Literatur ist einhellig anerkannt, dass eine derartige negative Steuer aber zu Nachschenkungen im 10-Jahres-Zeitraum der Schenkung nach altem Recht genutzt werden kann mit der Folge, dass die Nachschenkung insoweit durch

die abzuziehende Steuer nicht steuerbelastet wird. Es wird insoweit vielfach von einer *Meistbegünstigungsklausel* gesprochen (*Rose*, DB 1997, 1485, 1488; *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 14 Rz. 16.4 sowie 16.11).

In seinem Urteil vom 17. 10. 2001 geht der BFH aber auch auf die Variante des hier zu besprechenden *Abzugs nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG* ein, ohne dass diese Aussage jedoch zum tragenden Teil der Begründung zählt. Er stellt fest, dass die Vorschenkung im Anwendungszeitraum des alten Rechts von 411 750 DM unter Anwendung des neuen Freibetrags (600 000 DM) steuerfrei geblieben wäre und sich somit eine fiktive Abzugsteuer von 0 DM ergäbe. Selbst wenn der BFH aber zu einem Betrag für die fiktive Abzugsteuer gekommen wäre, hätte er für sie, ebenso wie für die gezahlte Steuer, die Erstattung versagt und die Klage, wie geschehen, abgewiesen. Entscheidend war die Feststellung, dass die Steuer für den letzten Erwerb im günstigsten Fall 0 DM betragen kann.

## 3. Einordnung des Besprechungsfalls in die bisherige Meinung in Literatur und Rechtsprechung

Offensichtlich beträgt die Steuer auf den Letzterwerb im Besprechungsfall bei wortlautgemäßer Anwendung der Vorschrift zur Abzugsteuer aber gerade nicht Null, obwohl sich der Letzterwerb innerhalb der Erhöhung des Freibetrags durch die Änderung des JStG 1997 abspielt. Dadurch entfaltet lediglich der alte Freibetrag von 90 000 DM Wirkung, während dessen Erhöhung trotz angehobener Steuersätze „untergeht“. Eine systematische Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich.

### 3.1 Wortlautgemäße Anwendung widerspricht verfassungsrechtlichen Vorgaben

Dieses Ergebnis wird den *verfassungsrechtlichen Vorgaben* nicht gerecht. Die Freibetragsregelung (§ 16 ErbStG) ist im Zusammenspiel mit der Änderung der Steuerklasseneinteilung (§ 15 ErbStG) und des Steuertarifs (§ 19 ErbStG) zentraler Regelungsinhalt der Umsetzung des Gebots aus dem Urteil des BVerfG vom 22. 6. 1995 (2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671), wonach die Ausgestaltung und Bemessung der Erbschaftsteuer den grundlegenden Gehalt der Erbrechtsgarantie, zu dem die Testierfreiheit und das Prinzip des Verwandtenerbrechts gehören, wahren muss. Das BVerfG führt weiter aus:

„Sie (*die Erbschaftsbesteuerung; d. Verf.*) darf Sinn und Funktion des Erbrechts als Rechteinrichtung und Individualgrundrecht nicht zunichte oder wertlos machen. Der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen i. S. der Steuerklasse I (*gemäß a. F. des Gesetzes; d. Verf.*) ist derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass – je nach Größe – zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder – bei kleineren Vermögen – völlig steuerfrei zugute kommt. Im geltenden Steuerrecht wird dies – bei den gegenwärtigen Steuersätzen – in typisierender Weise durch die Freibeträge des § 16 ErbStG für Ehegatten und Kinder erreicht, ... Entschließt sich der Gesetzgeber, der Erbschaftsteuer realitätsnahe Gegenwartswerte des Grundbesitzes zugrunde zu legen, so ist es notwendig, den Betrag des Nachlasswertes, der dem oder den Erben der Steuerklasse I ungeschmälert verbleiben muss, entsprechend freizustellen. Für diesen Nachlasswert bezeichnet der im Beschluss des Zweiten Senats vom gleichen Tage (2 BvL 37/91 BStBl II 1995, 655) zu C.1.5. umrissene Wert des persönlichen Gebrauchsvermögens einen tauglichen Anhalt.“

Das Gericht erteilte zudem an den Gesetzgeber den Auftrag „die auf die derzeit (*vormalig; d. Verf.*) geltende Bemessungsgrundlage anwendbaren Steuersätze an die künftige Bemessungsgrundlage anzupassen.“ Die *gebotene Freistellung des persönlichen Gebrauchsvermögens* hat der Gesetzgeber im JStG 1997 durch die Anhebung der Freibeträge umgesetzt.

Für den hier besprochenen Fall bedeutet dies: Anknüpfungspunkt der Steuer ist der *Letzterwerb*. Nur soweit dieser die verfas-

sungsrechtlich gebotene Freibetragsrhöhung übersteigt, ist Raum für eine Besteuerung und daran anknüpfend eine Progressionswirkung durch Zusammenrechnung mit dem Vorerwerb. Sinn und Zweck des § 14 ErbStG ist es, die Steuer für den Letzterwerb in zutreffender Höhe zu ermitteln (BFH v. 20. 2. 1980, BStBl II, 414).

Ersichtlich ist dieses Ergebnis im *Beispielsfall* weder mit der wortlautgetreuen Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG noch dessen Satz 3 erreichbar. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass der Freibetrag alle 10 Jahre neu gewährt wird, so dass es zu einer Kumulation von Freibeträgen bis zur Höhe des verfassungsrechtlich Gebotenen kommen kann.

### 3.2 Rechtsfortbildung des BFH zum alten Recht weiter gültig

Der BFH hat in *Rechtsfortbildung zum alten Recht* (BFH v. 30. 3. 1977, II R 98/76, BStBl II, 664) die aufgeworfene Frage auf Ebene der Auslegung des Steuergesetzes beantwortet, ohne dass er dabei verfassungsrechtliche Argumente heranzuziehen brauchte. Er hat entschieden, dass sich eine Freibetragsrhöhung im Wege einer Gesetzesänderung voll auswirken muss. Zu diesem Zwecke sei bei Ermittlung der Abzugsteuer der Freibetrag in seiner Höhe vor der Gesetzesänderung anzusetzen. Dieses Urteil ist auf den neuen Rechtszustand in Bezug auf die Sicherstellung der Wirkung des Freibetrags im Übergangszeitraum einer Gesetzesänderung ohne weiteres anwendbar. Der Regelungsinhalt des § 14 Abs. 1 ErbStG 1974

„und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre.“

ist mit dem des ErbStG 1997

„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.“

identisch. Die (vom Verf. markierte) Textänderung bedeutet nach *Rose* (DB 1997, 1486 unter Hinweis auf die Begr. der BR. Reg., BR.-Drs. 390/96 v. 25. 5. 1996) eine deutliche Präzisierung und dazu eine Klarstellung, dass die zum Zeitpunkt des Letzterwerbs gültige Steuerklassenzugehörigkeit, die Freibeträge und der Steuertarif maßgebend sind. Nach der hier vertretenen Auffassung ist diese Feststellung jedoch hinsichtlich der Freibeträge zur Vermeidung der Überbesteuerung darauf zu reduzieren, dass sich als persönliche Verhältnisse i. S. der Vorschrift zwar die *Freibetragsberechtigung* (Ehegatte, Kind, übrige Person), nicht jedoch die konkrete Höhe des Freibetrags nach dem Zeitpunkt des letzten Erwerbs richten. Bezüglich der Höhe des Freibetrags, der in die Berechnung der Abzugsteuer Eingang findet, ist in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung (v. 30. 3. 1977, II R 98/76, BStBl II, 664) nach wie vor nur die *Berücksichtigung des früher geltenden Freibetrags* zulässig.

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass diese Betrachtung im Ergebnis dazu führt, den Vor- mit dem Letzterwerb zusammenzurechnen und für diese Einheit einen einheitlichen Freibetrag in der erst ab 1996 geltenden Höhe zur Anwendung zu bringen. Die hier vertretene Auffassung führt nicht dazu, dass der Vorerwerb und seine Besteuerung modifiziert wird. Es verbleibt dabei, dass in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung in Rechtsprechung (z. B. BFH v. 20. 2. 1980, BStBl II, 414, und v. 17. 10. 2001, II R 17/00, ZEV 2002, 77) und Literatur *alleiniger Gegenstand der Besteuerung der Letzterwerb* ist.

Allein der Letzterwerb ist in der Höhe, in der er den Betrag der Erhöhung des Freibetrags übersteigt, nicht besteuernswürdig. Dessen Besteuerung kann auch nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass die Vorschenkung nicht nur progressionserhöhend (was systemkonform und hinzunehmen wäre), sondern *steuerbegrün-*

*dend* wirkt, weil ein bei der Vorschenkung damals (vor 1996) gar nicht zum Zuge gekommener Freibetrag (im Ergebnis fiktiv durch die Verminderung der Abzugsteuer) bei der Ermittlung der Steuer auf den Letzterwerb gekürzt wird.

Nur die Auslegung des Gesetzes in der Weise des BFH zum alten Rechtsübergang kann zudem die *Feststellung der Verfassungsmäßigkeit der Freibetragsgewährung im JStG 1997* ermöglichen, da ein effektiv gewährter Freibetrag von 90 000 DM nicht den Vorgaben des BVerfG (2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655) entspräche.

### 3.3 Weiterhin Korrekturbedarf auch bei sich überschneidenden 10-Jahres-Zeiträumen

Diese Sichtweise steht auch in Übereinstimmung mit der Rechtsauslegung des BFH im Anwendungsbereich des § 14 ErbStG a. F., der einen *Bedarf zur Beseitigung einer ungerechtfertigten Überprogression bei Schenkungen in sich überschneidenden 10-Jahres-Zeiträumen* festgestellt und die wortlautgemäße Anwendung der Vorschrift modifiziert hat (ZEV 2002, 201 m. Anm. *Jülicher*). In diesen Fällen hat sich das Gericht mit dem „wiederauflebenden Freibetrag“ bei der Ermittlung der Abzugsteuer beholfen, im Prinzip dieselbe Mechanik zur Beseitigung eines Widerspruchs zum materiellen Regelungsziel wie in der hier als anwendbar dargestellten Rechtsprechung zur Behandlung des Freibetrags im Übergangszeitraum einer Gesetzesänderung.

Die Frage, ob eine ungerechtfertigte Überprogression im Fall sich überschneidender 10-Jahres-Zeiträume durch den § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG 1997 beseitigt wurde, hat die *Literatur* überwiegend verneint (*Götz*, ZEV 2001, 9, 12 unter Hinw. auf *Kapp/Ebeling*, § 14 Rn. 12; *Jülicher*, § 14 Rn. 26; *Moench*, § 14 Rn. 11). Auch die *Finanzverwaltung* hält am Korrekturbedarf im Wege eines wiederauflebenden Freibetrags in ErbStH 70 (5) fest.

Der BFH hat diese Frage in seinem o. a. Urteil vom 30. 1. 2002 (ZEV 2002, 201 m. Anm. *Jülicher*) zum alten Rechtszustand noch offen lassen können, jedoch auf eine mögliche Aufgabe der Rechtsprechung zur Überprogression im Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG 1997 hingewiesen. *Viskorf*, Mitglied des zuständigen II. Senats des BFH, hat das Urteil kommentiert (FR 2002, 690, 691 Ziff. 3) und sieht in der Schaffung des Wahlrechts eine verbindliche Regelung des Problemereichs, da die zu entrichtende Steuer für alle in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe abgezogen werden könne. Für eine am Sinn und Zweck der Vorschrift orientierte Auslegung im Sinne des Besprechungsurteils sei damit wohl kein Raum mehr.

### 4. Urteil des FG Köln vom 29. 7. 2003

Dem Urteil des FG Köln (9 K 6569/00, EFG 2003, 1716, ZEV 2004, 87; Rev. eingel., Az. BFH: II R 43/03) lag wie im Besprechungsfall der *Sachverhalt* zu Grunde, dass eine Vorschenkung nach altem Recht mit einem Erwerb nach neuem Recht innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums zusammenfiel (die weitere Besonderheit, dass eine Schenkung aus 1987 zu einem überschneidenden 10-Jahres-Zeitraum führte, soll zur Vereinfachung zunächst unbeachtet bleiben).

Die Parteien stritten um die anzusetzende Höhe des Freibetrags bei der Berechnung der Abzugsteuer. Wie im Besprechungsfall wurde klägerseits vorgetragen, dass der Freibetrag in der ursprünglichen Höhe von 90 000 DM anstelle der neu geltenden Höhe von 400 000 DM anzusetzen sei. Wegen der abweichenden Zahlen des Sachverhalts ist aber nicht auf den ersten Blick erkennbar, dass sich nach Auffassung des beklagten Finanzamts der Freibetrag i. H. von 400 000 DM abzüglich bisher gewährter 90 000 DM auch dort – beim Letzterwerb – nicht ausgewirkt hat.

Das FG ist dem beklagten Finanzamt gefolgt.

Es führt aus, dass im Streitfall eine vergleichbare Situation wie im Urteil des BFH aus 1977 gegeben ist, verneint dessen Anwendbarkeit aber mit dem Hinweis auf Sinn und Zweck der Neuregelung des § 14 Abs. 1

Satz 3 ErbStG 1997. Der danach mögliche Ansatz der tatsächlich gezahlten Steuer auf die Vorerwerbe sei zu dem Zweck eingeführt worden, diejenigen Nachteile, die bei fiktiver Berechnung der abzuziehenden Steuer durch höhere Freibeträge und/oder niedrigere Steuersätze entstünden, zu vermeiden.

Diese Betrachtung ist aber schon deswegen *abzulehnen*, weil gemäß Sachverhalt die tatsächliche Steuer auf die Vorerwerbe (610 428 DM) geringer war als die fiktive Abzugsteuer, berechnet mit dem erhöhten Freibetrag (680 181 DM), m. a. W. die neue Vorschrift gar nicht zum Tragen kam. Das FG bemüht also eine im konkreten Fall (nicht jedoch im vom Verfasser gewählten Beispielfall) leer laufende Vorschrift zur Versagung des höchststrichterlich bereits festgestellten Korrekturbedarfs, den es zudem gleichzeitig für gegeben ansieht.

Es verbleibt das Argument des FG, dass die angeblich „unsystematische Interpretation“ durch den BFH zu § 14 ErbStG, die auf Billigkeitserwägungen beruht, durch die Neufassung des Gesetzes zu Gunsten einer klaren und einfachen Rechtsgrundlage für das Anrechnungsverfahren vermieden werden sollte. In diesem Beitrag wird die Sinnhaftigkeit und verfassungsrechtliche Notwendigkeit dieser BFH-Rechtsprechung dargelegt. Auf die im Urteil angeführten Zitate (*Viskorf*, FR 2002, 690; *Rose*, DB 1997, 1485) wurde bereits eingegangen; sie belegen allerdings nicht zwingend die Schlussfolgerungen des FG, wiewohl sie in der Tendenz – nicht jedoch in der Begründung – dessen Urteil zu neigen.

Das FG erklärt im Einzelfall ungünstigere Ergebnisse für den Steuerpflichtigen auf Grund der geschaffenen Pauschalierungs- und Vereinfachungsregelung als hinnehmbar, ohne allerdings auf die angesprochene verfassungsrechtliche Dimension einer Freibetragsgewährung in Höhe des Gebrauchsvermögens einzugehen. Diese waren bei den hohen Beträgen der Schenkungen vielleicht auch nicht allzu offensichtlich.

Der BFH wird im Rahmen der vom FG zugelassenen und eingelegten Revision Gelegenheit haben, zu den aufgeworfenen Rechtsfragen Stellung zu nehmen. Daran dürfte auch die oben ausgeblendete Besonderheit des Sachverhalts eines *überschneidenden 10-Jahres-Zeitraums* nichts ändern. Wiewohl aus der Urteilsbegründung nicht auf den ersten Blick erkennbar, ist gemäß Sachverhalt sowohl die Höhe des abzuziehenden Freibetrags als auch die Frage streitig, ob nach der Einführung von § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG ein wieder auflebender Freibetrag überhaupt anzusetzen ist. Da das beklagte Finanzamt einen solchen gewährte, wird Letzteres aber wohl nur entscheidungsrelevant, wenn sich der BFH der sowohl von *Jülicher* als auch der hier vertretenen Meinung anschließt.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die ebenfalls anhängige Revision (II R 56/02) in einem Fall zur *Ausübung des Wahlrechts des § 13 Abs. 2a ErbStG* hingewiesen, bei der möglicherweise auch die Anwendung des § 14 ErbStG streitbefangen ist.

## 5. Weitere Folgen der hier vertretenen Rechtsauffassung

Nach der hier vertretenen Auffassung ist es unerheblich, ob der neue erhöhte Freibetrag von 310 000 DM innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums der Vorschenkung nach altem Recht *durch eine oder mehrere Schenkungen nach neuem Recht verbraucht* wird. Daher sollte auch eine bisher nicht erfolgte Berücksichtigung der hier vertretenen Rechtsauffassung anlässlich der Veranlagung einer weiteren Schenkung innerhalb des genannten Zeitraums nachgeholt werden können.

**Beispiel:** Alte Vorschenkung (vor 1. 1. 1996): 400 000 DM. Erste neue Schenkung: 310 000 DM. Dabei erfolgte rechtskräftig keine Berücksichtigung der hier vertretenen Auffassung. Zweite neue Schenkung: 310 000 DM. Diese ist dann steuerfrei, auch sofern sie mit der alten Vorschenkung in einen 10-Jahres-Zeitraum fällt.

Hieraus kann als *Gestaltungsempfehlung* das Vorziehen von geplanten Schenkungen i. H. der Differenz zwischen altem und neuem Freibetrag mit dem Ziel abgeleitet werden, diese früher aus dem für spätere weitere Schenkungen dann geltenden 10-Jahres-Zeitraum herauszuhalten. Diese Möglichkeit tritt neben diejenige der Nachschenkung zum Zwecke der Nutzung von noch nicht verrechneter Abzugsteuer (*Rose*, DB 1997, 1485, 1488; *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 14 Rz. 16.4 sowie 16.11).

## 6. Ergebnis und Gestaltungshinweis

Nach der derzeitigen Verwaltungspraxis und der Interpretation des Gesetzeswortlauts in Teilen der Literatur, dem sich das FG Köln nun angeschlossen hat, wirkt sich die verfassungsmäßig gebotene und gesetzlich umgesetzte Erhöhung des Freibetrags nach § 16 ErbStG durch das JStG 1977 immer dann nicht vollumfänglich aus, wenn eine Vorschenkung gemäß § 14 ErbStG nach altem Recht den alten Freibetrag überstieg. Dies ist entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung gemäß einer Rechtsprechung des BFH zum alten Recht im Wege des Ansatzes lediglich des alten Freibetrags bei der Berechnung der Abzugsteuer auch im Anwendungsbereich des JStG 1997 zu korrigieren. Die Rechtsfrage liegt dem BFH zur Entscheidung vor.

In noch offenen Verfahren sollte unter Hinweis auf dieses Verfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO das Ruhen des Verfahrens beantragt werden. Bei zwischenzeitlich bestandskräftig veranlagten Schenkungen nach neuem Recht ohne Berücksichtigung dieser Korrektur ist eine Nachholung innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums, beginnend mit der Vorschenkung nach altem Recht (also spätestens am 31. 12. 1995), in der Weise möglich, dass diese auch bei einem weiteren noch nicht bestandskräftigen Letzterwerb angewandt werden kann. Hierdurch kann es dazu kommen, dass eine nächsthöhere Progressionsstufe zur Ermittlung des Steuersatzes nicht erreicht wird. Gestaltungen auf der Grundlage der hier vertretenen Auffassung, im Wege der Nachschenkung diesen Freibetrag „zu aktivieren“, sollten vor dem rechtskräftigen Abschluss des anhängigen Revisionsverfahrens nur mit einem entsprechenden Risikohinweis beraten werden.

## Aus der Finanzverwaltung

### Steuerliche Konsequenzen der Einsetzung einer gemeinnützigen Stiftung als Vorerbin

*Bayer. Staatsministerium der Finanzen, Erl. v. 12. 11. 2003, 34 – S 3812 – 044 – 37478/03*

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG sind u. a. Zuwendungen von Todes wegen an eine Stiftung von der Erbschaftsteuer befreit, wenn die Stiftung unmittelbar und ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient. Die Steuerbefreiung kommt im folgenden Fall jedoch nicht zur Anwendung:

Der Erblasser setzt eine gemeinnützige Stiftung als Vorerbin ein. Nacherben sind die Abkömmlinge des Erblassers oder Dritte. Der Nacherbfall soll zu einem Zeitpunkt eintreten, der durch die Person des Nacherben begründet wird (z. B. Volljährigkeit, Erreichung eines bestimmten Lebensalters, Abschluss der Ausbildung).

Der Übergang des Nachlasses auf die Stiftung unterliegt der Erbschaftsteuer. Für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG fehlt es an der Bindung des zugewandten Vermögens i. S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn die Stiftung das Vermögen als Vorerbin nur auf (bestimmte) Zeit erhält und bei Eintritt des Nacherbfalls wieder herausgeben muss. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel der Stiftung nur für