

## **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 Vor-erwerbe 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

---

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

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 € (DM 400 945) folgt eine weitere i. H. von 158 500 € (DM 310 000) in 2004 an ein Kind der Steuerklasse I Nr. 2. Die Höhe der weiteren Schenkung entspricht der Freibetragsanhebung 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 € (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 € nach Abzug des Freibetrages von 205 000 € mit einem Steuersatz von 11 %, somit 17 435 €, besteuert und darauf die auf den Vorerwerb, gekürzt um den damals geltenden Freibetrag von 46 016 €, angefallene tatsächliche Steuer gemäß § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG mit 7 %, mithin 11 129 €, angerechnet. Die fiktive abzugsfähige Steuer betrug wegen des Ansatzes eines Freibetrages von 205 000 € in Höhe der Vorschenkung null €. Das Urteil des BFH führt nun dazu, dass die bisher festgesetzte Steuer auf den Letzterwerb durch den Abzug einer fiktiven Steuer von 11 129 € von bisher 6 306 € 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 € 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 Freibetragsanhebung aus zwei Gesichtspunkten heraus an: Zum einen tritt dadurch insoweit eine im Umfang der Freibetragsanhebung 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,

## RECHTSPRECHUNG

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 Freibetragserhöhung 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](http://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.

## RECHTSPRECHUNG

## Einkommensteuer

### Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen

ESTG § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1; HGB § 252 Abs. 1 Nr. 4; BGB § 640

**Der Gewinn aus der Veräußerung von zu erstellenden Eigentumswohnungen ist dann realisiert, wenn mehr als die Hälfte der Erwerber das im Wesentlichen fertig gestellte Gemeinschaftseigentum ausdrücklich oder durch mindestens drei Monate lange rügelose Ingebrauchnahme konkludent abgenommen haben. Die Gewinnrealisierung betrifft nur die von diesen Erwerbern geschuldeten Entgelte.**

BFH, Urt. v. 8. 9. 2005, IV R 40/04

#### Sachverhalt:

Der Kläger und Revisionskläger zu 1. (Kl. zu 1.) des Ausgangsverfahrens, der allein Revision eingelegt hat, ist ebenso wie die Klägerin zu 2. (Kl. zu 2.) des Ausgangsverfahrens ehemaliger Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ... (im Folgenden GbR). Gegenstand des Unternehmens waren der Ankauf eines mit einem alten Hotel bebauten Grundstücks, der Umbau dieses Hotels in ein Appartementhaus mit 34 Ferienwohnungen und die Veräußerung der Ferienappartements. Die GbR ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Sie erwarb das Hotelgrundstück im Juli 1993 und begann noch im selben Jahr mit den Umbauarbeiten.

Im April des Streitjahres (1995) fand die bauamtliche Abnahme des sanierten und umgebauten Gebäudes durch das Bauamt statt. Sie wurde mit dem Vermerk „die bauliche Anlage kann genutzt werden“ abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt war ein Großteil der Ferienappartements verkauft. Die Übrigen wurden während der folgenden Monate veräußert.

Am 29. 4. 1995 unterzeichneten die Erwerber Protokolle, in denen sie die Übernahme ihrer Wohnungen und deren Bezugsfähigkeit bestätigten. In den Protokollen waren einzelne Mängel des jeweiligen Sondereigentums festgehalten.

Die Übernahmeprotokolle für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht verkauften acht Appartements unterzeichnete der Geschäfts-

führer der Kl. zu 2. Von Mai 1995 bis zum Sommer desselben Jahres wurden alle Wohnungen unter Einschaltung eines Vermietungsunternehmens, der Fa. Appartementvermietung GmbH, vermietet. Die Ortsbesichtigung zur Abnahme des Gemeinschaftseigentums fand am 11. 11. 1995 statt. Dem Abnahmeprotokoll sind nach den Feststellungen des FG eine Vielzahl von kleineren Mängeln an Außenhaut, Dach, Treppen und im Kellergeschoss zu entnehmen.

Zuvor, nämlich mit notarieller Urkunde vom 8. 6. 1995 war die GbR durch Austritt des Kl. zu 1. aufgelöst worden. Der Kl. zu 1. sollte von der Kl. zu 2. einen Betrag i. H. von 850 000 DM erhalten und von den Gesellschaftsschulden freigestellt werden. Die Auflösung der Gesellschaft stand unter der auflösenden Bedingung, dass die Gläubigerbanken den ausscheidenden Kl. zu 1. aus der Schuldhafentließung. Das geschah am 31. 10. 1995. Im Juni 1995 waren noch vier Wohnungen, am 31. 10. 1995 nur noch eine Wohnung nicht veräußert, da der Nutzen und die Lasten für diese Wohnung erst zum 1. 12. 1995 auf die neuen Eigentümer übergingen. Die Kaufpreise waren gezahlt. Nur in Ausnahmefällen war von den einzelnen Erwerbern die erst nach vollständiger Fertigstellung fällige letzte Rate zurückbehalten worden.

Die GbR ging davon aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung sämtlicher Ferienappartements erst nach der Auflösung der Gesellschaft realisiert worden sei. Dementsprechend aktivierte sie in ihrer Schlussbilanz auf den 31. 10. 1995 „In Ausführung befindliche Bauaufträge“ und passivierte die im Jahr 1995 erhaltenen Beträge als „Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“. Als laufenden Gewinn des Streitjahres gab die GbR 80 681 DM an. Darüber hinaus erklärte sie für den Kl. zu 1. einen Veräußerungsgewinn i. H. von 1 370 429 DM.

Anlässlich einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, der Gewinn aus dem Verkauf der Wohnungen sei im Zeitpunkt der Auflösung der GbR bereits realisiert gewesen. Die sich aus den Kaufverträgen ergebenden Pflichten beider Vertragsparteien seien in einem solchen Maße erfüllt gewesen, dass sich für die GbR kein bedeutendes Risiko mehr ergeben habe. Der Prüfer löste daher die von der GbR gebildeten Aktiv- und Passivposten auf und erhöhte den Gewinn des Streitjahres auf 3 229 852 DM.

Der Bekl. und Revisionsbeklagte (das FA) folgte dieser Auffassung. Gegen den entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid erhoben die beiden Kl. nach erfolglosem Einspruch Klage. Die Klage hatte keinen Erfolg.