

Berechnung der Steuer für Letzterwerb bei einem mit einer nicht abziehbaren Belastung beschwerten Vorerwerb; keine Stundung der sich dabei ergebenden höheren Erbschaftsteuer für den Letzterwerb?

Anmerkung zu BFH, Urt. v. 8.3.2006, II R 10/05:
(veröffentlicht in Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, August 2006)

1. Der Urteilsfall betrifft eine häufig in der Praxis vorkommende Gestaltung: Der Schenker gibt Vermögenswerte gegen wiederkehrende Leistungen (Rente oder Nießbrauch, sonstige Leistungen) weg. Er behält Vermögen zurück, bspw. um sich gegen finanzielle Lebensrisiken abzusichern. Innerhalb des 10 Jahreszeitraums werden weitere Vermögenswerte geschenkt oder der Schenker verstirbt, wobei der Beschenkte (Mit-)Erbe wird. Der BFH beantwortet erstmals die Frage, *wie die Steuer auf den Letzterwerb zu ermitteln ist, nachdem die Steuer auf den Vorerwerb wegen der nicht abziehbaren Belastung teilweise gestundet wurde*. Für die Steuer auf den Letzterwerb verneint er eine Stundungsmöglichkeit.

2. Mit dem o. a. Urteil ergänzt der BFH seine Rechtsprechung zur *Steuerberechnung bei Zusammenrechnung mit einer Vorschenkung* (§ 14 ErbStG). Dabei stellt er als tragende Säule seiner durchgehenden Rechtsprechung die Besteuerung von Vorschenkung und Letzterwerb als selbständige steuerpflichtige Vorgänge heraus. Diese liegt u. a. bereits den Urteilen zur Gesetzesänderung ab dem 1. Januar 1996 hinsichtlich Freibetrag, Steuerklassen und Steuersätzen zugrunde. So hat der BFH eine Steuererstattung abgelehnt, wenn die Steuer auf den Letzterwerb unter Abzug der tatsächlich geleisteten Steuer auf eine Vorschenkung negativ war (BFH v. 17.10.2001 II R 17/00, DStR 2002, 23, ZEV 2002, 77). Ebenso hat er für die Berechnung der fiktiven Abzugssteuer der Vorschenkung bei der Steuer auf den Letzterwerb gefordert, dass sich eine Anhebung von Freibeträgen zwischen Vorschenkung und Letzterwerb auch auswirken muss. Deshalb war die Abzugssteuer so zu berechnen, dass lediglich der zur Zeit der Vorschenkung geltende (geringere) Freibetrag abzuziehen war (Urteil vom 2.3.2005, II R 43/03, BStBl II 2005, 728; DStRE 2005, 834, ZEV 2005, 405 m. Anm. *Dobroschke*).

2.1 Aus dieser Selbständigkeit heraus folgert das Besprechungsurteil: Der Gesamterwerb kann nur unter *Zusammenrechnung der mit dem Abzugsverbot des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG belegten jeweiligen Schenkungen* ermittelt werden. Dem folgend ist auch die nach § 14 ErbStG abzugsfähige Steuer der Vorschenkung ohne Abzug der Belastung zu ermitteln. Dieser Systematik würde entgegenstehen, wenn die aus gänzlich anderen Gründen gewährte Stundung der Steuer (§ 25 Abs. 1 ErbStG) bei der Besteuerung des Letzterwerbs eine Rolle spielen würde. Die Stundung der Steuer ist geboten, weil der steuerliche Erwerb ohne Abzug einer in wiederkehrenden Leistungen bestehenden Belastung ermittelt wurde. Dieser

Belastung ist somit bis zum Zeitpunkt ihres Wegfalls durch die Stundung Rechnung zu tragen. Das Recht zu Ablösung mit dem Barwert ändert daran nichts. Es „fingiert“ lediglich den Wegfall auf einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt.

Damit wird durch die Steuer auf den Letzterwerb die bislang belastungsgerechte Besteuerung des Vorerwerbs im Ergebnis nicht nachträglich verschärft. Der BFH folgt damit Teilen der Literatur (zitiert im vorstehenden Urteil). Die gegenteilige – zwischenzeitlich mehrfach geänderte - Auffassung der Finanzverwaltung (H 85 Abs. 3 ErbStH, BStBl I 2004, 939) wird abgelehnt. Mit einer *zeitnahen Änderung der ErbStH* ist wie bei den vorangegangenen Urteilen (bspw. durch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1.12.2005, BStBl I 2005, 1032; ZEV 2006, 72 m. Anmerkung *Dobroschke*) wohl zu rechnen. Der Gesetzeszweck, wonach sich die Wirkung der Zusammenrechnung von Schenkungen im 10 - Jahreszeitraum gemäß § 14 ErbStG allein auf die Höhe des Steuersatzes beschränkt, bleibt also gewahrt.

2.2 Über das vom BFH zugesprochene hinaus hatte der Kläger des Verfahrens im wirtschaftlichen Ergebnis zusätzlich die Stundung des Teils der Steuer auf den Letzterwerb beantragt, *der sich aus einer Progressionswirkung auf die nicht abzugsfähige Belastung ergab*. Der BFH begründet seine Ablehnung hierzu allein mit dem Wortlaut des § 25 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG und der Selbständigkeit der Besteuerungsanlässe Vorschenkung und Letzterwerb. Das heißt im Ergebnis: Die Vorschrift des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG stellt nicht darauf ab, dass der zusammenzurechnende Gesamterwerb belastet ist, sondern ordnet diese Belastung entweder der Vorschenkung oder dem Letzterwerb zu. Vom Letzterwerb kann die Verpflichtung nicht für Stundungszwecke abgezogen werden, da sie vereinbarungsgemäß nur den Vorerwerb belastete (so auch Gebel, ZEV 2004, 98, 102; Ziff. 4.2. a. E.). Das soll gemäß dem Urteil des BFH auch für den Fall gelten, dass die nicht abzugsfähige Belastung eines Vorerwerbs mit einer nicht abzugsfähigen Belastung beim Letzterwerb zusammenfällt (a. A. *Gebel* ZEV 2004, 98, 102 r. Sp.). Auch eine Anpassung der anlässlich des Vorerwerbs ausgesprochenen Stundung ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht vorgesehen.

3. *Die Versagung einer Stundung von Teilen der Steuer auf den Letzterwerb* kann im Ergebnis nicht überzeugen. Die §§ 25 und 14 ErbStG sind nicht aufeinander abgestimmt.

3.1 Allein in dem Fall, dass ausschließlich der Letzterwerb mit der nicht abzugsfähigen Verpflichtung belastet ist, ist nach dem Wortlaut des § 25 ErbStG eine angemessene Berücksichtigung der Belastung durch die Stundung gewährleistet. Eine *angemessene Kompensation* fehlt jedoch insbesondere in folgenden Fällen:

- Der zusammenzurechnende Gesamterwerb ist mit einem höheren Steuersatz belegt, als die Vorschenkung. Für die die nicht abziehbare Belastung anlässlich der Vorschenkung betreffende progressionsbedingte Mehrsteuer beim Letzterwerb besteht keine Stundungsmöglichkeit.
- Die Vorschenkung (gemäß § 25 Abs. 1. Satz 1 ErbStG ohne Abzug der Belastung aus den wiederkehrenden Leistungen) überstieg nicht einen Freibetrag, womit für die Vorschenkung keine Stundung ausgesprochen wurde. Obwohl bei der Besteuerung des Letzterwerbs die Belastung des Gesamterwerbs nicht abgezogen werden darf, findet gar keine Stundung statt.

3.2 Zudem behandelt die Vorschrift bei wortlautgetreuer Auslegung *wirtschaftlich gleichwertige Sachverhalte* hinsichtlich der Stundung unterschiedlich (zu Fallbeispielen: *Gebel*, ZEV 2004, 98, 101 unter 4.1.1. bis 4.1.2). Ungleich ist die Besteuerung bei gleicher Höhe des Gesamterwerbs innerhalb von 10 Jahren bspw. zwischen Steuerpflichtigen, die mit dem gleichen Nutzungsvorbehalt belastet sind

- die nicht abzugsfähige Belastung einer Vorschenkung bei dem einen mit einer sehr hohen Vorschenkung einher geht, womit der Stundungsbetrag maximiert ist, während bei dem anderen der Letzterwerb die wesentliche Schenkung darstellt, oder
- wenn die gleiche nicht abzugsfähige Belastung in einem Fall bei der Vorschenkung, im anderen Fall erst beim Letzterwerb eingeräumt wurde.

3.3 Eine *Systematik* dafür, die im Zweifel rein zufällig von einander abweichenden, gleichwertigen Sachverhalte bei wortlautgemäßer Anwendung unterschiedlich zu behandeln, ist nicht erkennbar. *Gebel* (a. a. O.) geht so weit, die Erwägungen des BVerfG (Beschluss vom 18.5.1984, 1 BvR 464/81, BStBl II 1984, 608) zur Verfassungsmäßigkeit des gesetzlich normierten Ersatzes des Rechts zum Abzug von Nutzung- und Rentenlasten durch eine Stundungsregelung als nicht auf den Fall der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG anwendbar anzusehen. Daraus wird zu schließen sein, dass er den § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG insoweit für verfassungswidrig hält, da er andererseits einen hinreichenden Auslegungsspielraum für eine verfassungskonforme Gesetzesinterpretation nicht erkennen kann.

Selbst, wenn man bei einem Sachverhalt mit nicht abzugsfähigen Belastungen sowohl beim Vorerwerb, als auch beim Letzterwerb bei dessen Steuerfestsetzung mit *Gebel* (s. o., ZEV 2004, 98, 102 r. Sp.) eine Stundung, die beide Belastungen berücksichtigt, bejahen wollte, würde dies nur zu einer Teillösung innerhalb der Gruppe der Problemfälle führen.

3.4 Notwendig ist jedoch eine *Lösung für alle Fälle der nicht angemessenen Kompensation sowie der Ungleichbehandlung*. Bei der jetzt anstehenden Änderung des Erbschaftsteuergesetzes sollte auf diese Fälle durch Anpassung des § 25 ErbStG eingegangen werden. So könnte dieser bspw. wie folgt um einen neuen Absatz 2 ergänzt werden:

„Für den Fall, dass ein Erwerb, auf den Absatz 1 anzuwenden ist, mit einem anderen Erwerb gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 zusammengerechnet wird, ist Absatz 1 Satz 2 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Berechnung der zu stundenden Steuer der Gesamtbetrag der Erwerbe und sämtliche Belastungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 der zusammengerechneten Erwerbe zugrunde gelegt werden. Ein bereits entstandener Stundungsanspruch ist anzurechnen. Sofern auf einen Vorerwerb eine Ablösung noch nicht erfolgt ist, ist eine Ablösung nach Absatz 1 Satz 3 nur insgesamt zulässig.“

Die Formulierung stellt zudem sicher, dass auch in diesem Fall nicht nur der Ablösebetrag, sondern der Stundungsbetrag angerechnet wird. Hinsichtlich der *Berechnung des Ablösebetrages* gilt dann: Falls ein Ablösebetrag für die Vorschenkung bereits geleistet wurde, hat sich der entstandene Stundungsanspruch erledigt. Sofern keine Ablösung erfolgt ist, ist vorgesehen, dass eine Ablösung nur einheitlich erfolgen kann, ohne dass dies jedoch zwingend wäre. Dies entspräche allerdings dem derzeitigen gesetzlichen Leitbild, wonach ebenfalls keine teilweise Ablösung zulässig ist.

3.5 Da derzeit beim BFH *noch weitere drei Verfahren* anhängig sind, bei denen die Stundung von Teilen der Steuer auf den Letzterwerb in Frage käme (AZ: II R 73/04 zu DStRE 2006, 543; II R 29/05 zu DStRE 2006, 480; II R 50/05 zu DStRE 2005, 1475), sollte aber nicht ausgeschlossen werden, dass der BFH zur Stundung doch noch einmal differenzierend Stellung nehmen wird. Es erscheint denkbar, dass dabei das Zusammenspiel der Vorschriften der §§ 14 und 25 ErbStG in der Weise interpretiert wird, wie dies in dem o. a. Formulierungsvorschlag für eine Gesetzesergänzung dargelegt wurde. Das Besprechungsurteil mit seiner ersten Aussage, dass zur Ermittlung der Steuer auf den Letzterwerb die Bruttowerte des Vorerwerbs anzusetzen sind, ist auch insoweit heranzuziehen. Denn wenn bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Abzugssteuer Vorerwerb und Letzterwerb jetzt jeweils mit dem Bruttowert einfließen, so sollte nichts dagegen sprechen, dass § 25 Absatz 1 Satz 2 ErbStG im Falle der Zusammenrechnung von Erwerben zur Erreichung des Gesetzeszwecks bei der Berechnung der zu stundenden Steuer ebenfalls den Gesamterwerb zum Ausgangspunkt nimmt. Soweit Vorerwerb(-e) und Letzterwerb mit nicht abzugsfähigen Belastungen beschwert sind, sind auch diese dann zusammenzurechnen. Die Eigenständigkeit der Besteuerung von Vorerwerb und Letzterwerb wird dadurch entgegen der Aussage im Besprechungsurteil nicht beeinträchtigt (s. a. FG Nürnberg, DStRE 2006, 543; Köln, DStRE 2006, 480). Die Höhe der festzusetzenden Steuer auf den Letzterwerb und die Abzugssteuer werden hierdurch nicht verändert.

Florian Dobroschke, RA / WP / StB, Hamburg