

## Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003

Oberste Finanzbehörden der Länder, gl. Erl. v. 1. 12. 2005, BStBl I 2005, 1032

Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG i. V. m. R 70 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2003 ist von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abzuziehen, welche für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen und auf der Grundlage der Tarifvorschriften (§§ 14–19 ErbStG) zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre (fiktive Abzugssteuer). In seinem Urteil vom 2. 3. 2005, II R 43/03 (BStBl II 2005, 728, DStRE 2005, 834, ZEV 2005, 405 m. Anm. Dobroschke) hat der BFH entschieden, bei der Berücksichtigung früherer Erwerbe nach § 14 ErbStG sei die Erbschaft- oder Schenkungsteuer für den letzten Erwerb so zu berechnen, dass sich der dem Steuerpflichtigen zur Zeit dieses Erwerbs zustehende persönliche Freibetrag tatsächlich auswirkt, soweit er nicht innerhalb von 10 Jahren vor diesem Erwerb verbraucht worden ist. Soweit eine Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren reicht, ist – entgegen R 70 Abs. 4 Satz 2 ErbStR – ein „wiederauflebender Freibetrag“ nicht mehr hinzuzurechnen.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder werden H 70 (3), H 70 (4), H 71 (2) und H 71 (3) „Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG bei der Zusammenrechnung“ Beispiele 1 und 2 des Bezugserrlasses wie folgt gefasst:

(...) vom Abdruck wird abgesehen

### Anmerkung:

Der Erlass wertet das Urteil des BFH vom 2. 3. 2005 durch Änderung der Beispiele in den Hinweisen 70 und 71 aus. Das Urteil wird *vollständig umgesetzt*, was angesichts häufiger Nichtanwendungserlasse und einschränkender Auslegungen durch die Finanzverwaltung erfreulich ist. Durch die Wahl der Fallbeispiele, die gegenüber den bisherigen Hinweisen unverändert beibehalten werden, wird der Steuereffekt, der sich durch die Anwendung des BFH-Urteils ergibt, jedoch nur unzureichend transparent (hierzu bereits Dobroschke, ZEV 2004, 62, 63). Die tatsächlichen Auswirkungen auf die Steuerzahlungen des Letzterwerbs sind im Einzelfall jedoch erheblich. Die Rechtsprechung wirkt sich nur dann aus, wenn die *Vorschenkung aus der Zeit vor der Änderung des ErbStG (vor dem 31. 12. 1995)* stammt. Auf diese faktische Einschränkung geht der Ländererlass nicht ein.

So führt das *Beispiel 1 in H 70 (3)* im Ergebnis zur identischen Steuer wie bisher, obwohl richtigerweise die Berechnung der fiktiven Steuer vollständig umgestellt worden ist. Die fiktive Steuer hat sich dabei von bislang 0 € auf 10 681 € erhöht. Da diese fiktive Steuer immer noch geringer ist als die alternativ anzurechnende tatsächliche Steuer, ergibt sich keine Besserstellung.

Auch das *Beispiel 2 in H 70 (3)* zeigt nicht die Auswirkungen bei der festzusetzenden Steuer 2003, die jetzt wie damals 0 € beträgt. Es ist jedoch instruktiv für die neue Berechnung. Danach hat sich die fiktive Steuer von bislang 0 € auf 17 435 € erhöht. Diese fiktive Steuer ist im Beispiel auf eine Steuer auf den Gesamterwerb von 3 465 € anzurechnen. Es leuchtet ein, dass die Steuer auf den Gesamterwerb auch 17 435 € betragen könnte, ohne dass für 2003 eine Steuer festzusetzen wäre. Bisher durfte dafür die Steuer nur 11 096 € (nämlich die tatsächliche Steuer 1995) betragen. Die um 6 339 € höhere abzuziehende Steuer steht für weitere Schenkungen im 10-Jahres-Zeitraum zur Verfügung. Es bleibt aber bei der Aussage, dass weder die „Mehrsteuer“, berechnet auf der Grundlage der tatsächlichen Steuer, noch die übersteigende fiktive Steuer zurückgezahlt werden kann. Vielmehr kann sie nur für Nachschenkungen verwendet werden.

H 70 (4), wo es um eine Schenkungskette über einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren, ebenfalls im Übergangszeitraum zwischen altem und neuem Recht, geht, führt zwei neue Beispiele an. Die bisherige Beschreibung eines wieder auflebenden Freibetrags ist durch das BFH-Urteil überholt.

Bei der Berechnung der fiktiven Steuer 2003 in *Beispiel 1* findet nunmehr keine Kürzung um einen Freibetrag statt, da dieser bereits bei der Berechnung der Vorschenkung des Jahres 1990 anzusetzen war und somit für die Schenkung des Jahres 1995 nicht mehr zur Verfügung stand. Im Ergebnis steht damit der ungeschmälerter Freibetrag für die zusammenzurechnenden Schenkungen von 2003 und 1995 zur Verfügung. Eines wieder auflebenden Freibetrags bedarf es nicht; der Vorerwerb wird durch den vollen Abzug des auf diesen entfallenden Steuerbetrags neutralisiert. Der alleinige Zweck der Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe, nämlich eine Progressionswirkung herbeizuführen, tritt richtigerweise nicht ein, weil sowohl der Vorerwerb 1995 als auch der Gesamterwerb 2003 nach Abzug des persönlichen Freibetrags innerhalb der gleichen Progressionsstufe liegen (Steuersatz 15 %). Bisher hätte die Finanzverwaltung (wie im Urteilsfall, bei dem sie unterlegen ist) einen Freibetrag von 205 000 € abgezogen und lediglich einen wiederauflebenden Freibetrag i. H. von 46 016 € mindernd angesetzt.

Aus einem anderen Grund interessant ist in H 70 (4) das erstmals eingefügte *Beispiel 2*. Hier kommt nicht die fiktive Steuer gemäß der Grundsätze des BFH-Urteils zur Anrechnung, sondern eine höhere tatsächliche Steuer. Da dieses Beispiel neu eingefügt wurde, aber der bisherigen praktischen Handhabung der Finanzverwaltung entspricht, soll es auf seine systematische Konsistenz untersucht werden.

Danach beträgt die tatsächlich für das Jahr 1998 zu entrichtende Steuer, die den Erwerb 1990 und 1998 zusammenfasst, 79 200 DM. Als Steuer auf den Vorerwerb 1990 wird nicht etwa der damals von der Finanzverwaltung geforderte Betrag angesetzt, sondern der sich nach der jetzigen Rechtsprechung ergebende. Die Abzugssteuer auf den Vorerwerb 1990 hätte das FA damals wie folgt errechnet: 600 000 DM abzgl. Freibetrag 400 000 DM (höherer Freibetrag nach der Rechtslage ab 1996) ergibt Erwerb von 200 000 DM, Steuersatz 11 %, Steuer 22 000 DM. Die tatsächlich in 1998 entrichtete Steuer war also um 18 800 DM (9 612 €) höher als die „zu entrichtende“ Steuer 1998. Der damalige Fehler bei der Festsetzung der Steuer 1998 wird somit in 2003 nicht durch Anrechnung gut gebracht. Dies ist konsequent, da eine Korrektur nur durch Änderung der Veranlagung 1998 erfolgen könnte.

Zu fragen ist allerdings, ob § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG die angesetzten 40 495 € abziehen will. Es soll die Steuer für die „in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe“ abgezogen werden. Dergestalt einbezogen wird beim Erwerb 2003 nur der Vorerwerb 1998, nicht jedoch von 1990. Die Steuer 1998 berücksichtigt jedoch auch den Vorerwerb 1990. Vorliegend hatte der Einbezug der Vorschenkung 1990 die Steuer für 1998 aber von einer Progressionsstufe von 11 % auf eine von 15 % gehoben. Zudem war die Differenz von 11 % zu 15 % auf den Vorerwerb 1990 nach zu erheben. Dadurch war der Gesamterwerb 1998 von 600 000 DM mit 79 200 DM, also mit einem Steuersatz von 13,2 % belegt. Ein Freibetrag galt dabei bereits für 1990 als verbraucht.

Der Steuersatz 2003 gemäß Ländererlass beträgt 6,58 % bezogen auf den Letzterwerb von 300 000 €. Dies mutet erstaunlich an, zumal die Vorschenkung 1998 den insgesamt während 10 Jahren zu gewährenden Freibetrag von 205 000 € bereits überstiegen hatte. Man hätte deshalb erwarten dürfen, dass für 2003 wenigstens Steuer mit 15 % fällig würde. Bei der Besteuerung des Letzterwerbs in 2003 wirkt sich aber der bei der tatsächlichen Steuerberechnung 1998 nicht abgezogene Freibetrag vorteilhaft aus und führt praktisch zu dessen erneuter Berücksichtigung beim Letzterwerb 2003.

Sachgerechter für die Berechnung der tatsächlichen Steuer dürfte es sein, den/die „einbezogenen“ früheren Erwerb/e isoliert zu betrachten und damit die Steuer wie folgt zu berechnen:

Erwerb	1998	600 000 DM
Freibetrag	1998	400 000 DM
steuerpflichtiger Erwerb		200 000 DM

Die Steuer von 11 % beträgt 22 000 DM (11 248 €). Der Abzug dieses Betrags von der Steuer auf den Gesamterwerb 2003 (60 255 €) ergäbe eine festzusetzende Steuer von 49 007 € entsprechend einem Steuersatz von rd. 16,3 %. Der Betrag setzt sich zusammen aus der Steuer von 15 % auf 300 000 € (Letzterwerb) mit 45 000 € sowie der Steuersatzerhöhung von 4 % auf 101 775 € (steuerpflichtiger Erwerb 1998) mit 4 071 €, insgesamt 49 071 €. Ob eine derartige Berechnung sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt oder ob das Gesetz dahingehend zu ändern ist, müsste überdacht werden. Die derzeitige Auslegung führt jedenfalls dazu, dass Kettenschenkungen mit sich überschneidenden 10-Jahres-Zeiträumen deutlich günstiger versteuert werden, als solche Schenkungskonstellationen, bei denen das aus dem 10-Jahres-Zeitraum herausfallende Kettenglied nicht besteht. Es sei betont, dass dieser Effekt nicht durch das Urteil des BFH entstanden ist, sondern bei der Ermittlung der tatsächlichen Abzugssteuer auftritt. Er ist auch unabhängig von der Rechtsänderung ab 1. 1. 1996, kann also laufend genutzt werden. Kurz gefasst kann man dies als *Vervielfachung von Freibeträgen im 10-Jahres-Zeitraum mit Progressionsmilderung durch Kettenschenkungen* bezeichnen.

Letztlich sei noch auf H 71 (2) betreffend Vorschenkung bei § 13a ErbStG hingewiesen. Hier wird für die Abzugssteuer der bisherig abgezogene persönliche Freibetrag von 205 000 € auf 46 016 € reduziert, was zu einer Steuerminderung 2003 von 21 618 € führt. Derselbe Effekt wird in H 71 (3) bei Berechnung der Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG dargelegt (*Beispiele 1 und 2*). Wegen der geringen Freibeträge sind dort die Effekte allerdings minimal. Beispiele zur Anrechnung der tatsächlichen Steuer sind dort nicht enthalten.

Der Erlass weist abschließend noch daraufhin, dass für die Beispiele in H 82 für die Anrechnung ausländischer Nachlasssteuer sowie bei weiteren Beispielen in H 84, H 85 (3) und (4) Entsprechendes gilt.

Florian Dobroschke, RA/WP/StB, Hamburg

## Ermittlung der Jahresmiete bei Übernahme der Instandhaltungskosten durch den Mieter (sog. Triple-Net-Vereinbarungen)

FinMin. Schleswig-Holstein, Erl. v. 14. 11. 2005, VI 353 - S 3014b - 035

Es ist gefragt worden, wie die Jahresmiete zu ermitteln ist, wenn in Mietverträgen sog. Triple-Net-Vereinbarungen getroffen worden sind. Danach ist der Mieter verpflichtet, auch die Kosten für die Wartung und die Instandhaltung einschließlich Dach und Fach zu übernehmen. Insbesondere bei Immobiliengesellschaften/-fonds sind diese Gestaltungen bekannt geworden. Anzeichen für das Vorliegen einer derartigen Vertragsgestaltung kann zum einen eine Abweichung der vereinbarten Miete von der marktüblichen Mieter nach unten sein und zum anderen, dass die Gewinn-/Überschussermittlung der vermietenden Gesellschaft/des Vermieters keine Instandhaltungskosten für das entsprechende Objekt beinhaltet.

Nach § 146 Abs. 2 Satz 3 BewG ist Jahresmiete das Gesamtentgelt, das die Mieter für die Nutzung des bebauten Grundstücks auf Grund vertraglicher Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen haben. Bei der Ermittlung der Jahresmiete sind die (umlagefähigen) Betriebskosten nicht einzubezie-

hen (R 168 Abs. 1 ErbStR). Hierzu gehören jedoch nicht die Instandhaltungskosten: sie sind als nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten bereits bei der Festlegung des Vervielfältigers berücksichtigt worden (R 168 Abs. 2 ErbStR).

Werden diese Instandhaltungskosten vom Mieter getragen, sind diese Kosten – ggf. mit einem pauschalen Zuschlag – in die Jahresmiete einzurechnen (R 167 Satz 3 Spiegelstr. 8 ErbStR). Als Orientierung kann im Regelfall von einem Zuschlag von ca. 15 v. H. der Nettokaltmiete ausgegangen werden, da auf diesen Wert bei der Festlegung des Vervielfältigers für das Ertragswertverfahren nach § 146 BewG zurückgegriffen wurde (BT-Drs. 13/5952 zu § 146 Abs. 2). Ist das übernommene Instandhaltungsrisiko im Einzelfall erkennbar höher oder niedriger zu beziffern, so ist dies bei der Bemessung des Zuschlags entsprechend zu berücksichtigen.

## Rechtsqualität des Besteuerungszeitpunkts im Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert

OFD Koblenz, Vfg. v. 20. 12. 2005, S 3014 A

Es ist gefragt worden, wie zu verfahren ist, wenn der Bewertungsstelle für Zwecke der Bedarfsbewertung vom anfordernden FA ein unzutreffender Besteuerungszeitpunkt mitgeteilt wurde und dieser bereits Eingang in den Feststellungsbescheid gefunden hat. Insbesondere in Fällen des § 147 BewG ergeben sich Auswirkungen auf den Grundbesitzwert, weil der ertragsteuerliche Wert des Gebäudes bei einem abweichenden Besteuerungszeitpunkt hinsichtlich der Gebäudeabschreibungen anderweitig zu ermitteln ist.

Zur vorstehenden Problematik wird gebeten folgende Auffassung zu vertreten:

Gemäß § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG hat die Grundbesitzbewertung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt und nach den Wertverhältnissen zum 1. 1. 1996 zu erfolgen. Der Vierte Abschnitt des BewG enthält keinerlei Aussagen zur Ermittlung des Besteuerungszeitpunkts.

Anders als bei der Einheitsbewertung (§ 19 und §§ 22-24 BewG) ist es in der Bedarfsbewertung originäre Aufgabe der anfordernden Stelle, den Besteuerungszeitpunkt zu ermitteln. Das Lage-FA (§ 18 Abs. 1 Nr. 12 AO) verfügt i. d. R. auch nicht über die erforderlichen Informationen, insbesondere weil sich die Weisungen hierzu nur aus Gesetzen und Richtlinien zur Folgesteuer ergeben. Der zutreffende Besteuerungszeitpunkt wird dem Lage-FA aus diesem Grunde im Rahmen der Bedarfsveranforderung von der für die Folgebesteuerung zuständigen Stelle mitgeteilt, damit dieses den Bewertungsstichtag bestimmen kann.

Der Feststellungsbescheid über den Grundbesitzwert stellt einen Grundlagenbescheid für die Folgebesteuerung dar, dabei reicht die Bindungswirkung nur insoweit, als die in ihm getroffenen Feststellungen für die Folgesteuer von Bedeutung sind (§ 182 Abs. 1 AO). Hierzu gehören nach § 138 Abs. 5 BewG die Art der wirtschaftlichen Einheit, die Betriebsgrundstückseigenschaft, die Zurechnung bei der Besteuerung und der Anteil am Grundbesitz, der der Besteuerung durch die Folgesteuer unterliegt. Eine Aussage zum Besteuerungszeitpunkt enthält § 138 Abs. 5 BewG nicht.

Die Bestimmung desselben ist jedoch notwendig, da er als Bewertungsstichtag Auswirkung auf die Wertermittlung (§ 11 ErbStG) hat. Er stellt insoweit eine unselbstständige Feststellungsgrundlage dar, die einschließlich der damit verbundenen Wertänderungen i. R. d. Gesamtfallüberprüfung im Einspruchsverfahren korrigiert werden kann.

Einer Aufhebung der bisherigen Feststellung bedarf es nicht. In der ggf. korrigierten Feststellung ist der zutreffende Besteuerungszeitpunkt/Bewertungsstichtag anzugeben.