
Datum: 29.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 6569/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0729.9K6569.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die bis zum 13. Mai 2003 entstanden Kosten des Rechtsstreits werden dem Kläger zu 66 v. H. und dem Beklagten zu 34 v. H. auferlegt. Die weiteren Kosten trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand:

Der Kläger (Kl.) ist Gesamtrechtsnachfolger seines am 20.10.1998 verstorbenen Vaters (im Folgenden: Schenker).

Mit Übertragungsvertrag vom 08.01.1997 trat der Schenker 300.000,-- DM seines Festkapitals an der GmbH & Co. KG sowie 15/66 seiner variablen Kapitalkonten unentgeltlich an den Kl. ab. Der Steuerwert dieser Zuwendung beträgt - wie inzwischen unstreitig ist -,00 DM. Ausserdem verpflichtete sich der Schenker, die darauf entfallende Schenkungsteuer zu übernehmen.

Zuvor hatte der Schenker dem Kl. bereits folgende freigebige Zuwendungen gemacht:

1

2

3

4

5

Steuerwert

1. DM	6
2.,-- DM	
3.,-- DM	
Mit Bescheid vom 12.10.1998, auf den Bezug genommen wird, setzte der Bekl. zunächst Schenkungsteuer in Höhe von 334.419,-- DM gegen den Schenker fest.	7
Auf den Einspruch des Kl. setzte der Beklagte (Bekl.) mit Einspruchsentscheidung vom 12.09.2000 die Schenkungsteuer auf 313.443,-- DM und mit dem während des Klageverfahrens ergangenen Änderungsbescheid vom 13.05.2003 (Bl. 39) weiter auf den Betrag von 278.065,-- DM (142.172,38 EUR) herab, den er wie folgt ermittelt hatte:	8
Nettoerwerb 1.319.830 DM	9
+ zu übernehmende Schenkungsteuer	10
Erwerb 1.319.839,-- DM	11
+ Vorschenkungen 3.889.946,-- DM	12
./. Freibetrag <u>400.000,-- DM</u>	13
steuerpflichtiger Erwerb	14
(gerundet) 4.809.700,-- DM	15
x Steuersatz 19 % 913.843,-- DM	16
./. fiktive Steuer auf Vorerwerbe <u>680.181,-- DM</u>	17
zu übernehmende Steuer 233.662,-- DM <u>233.662,-- DM</u>	18
Bruttoerwerb 1.553.501,-- DM	19
+ Vorschenkungen <u>3.889.946,-- DM</u>	20
5.443.447,-- DM	21
./. Freibetrag <u>400.000,-- DM</u>	22
steuerpflichtiger Erwerb (gerundet) 5.043.400,-- DM	23
Steuersatz 19 % 958.246,-- DM	24
./. Anrechnungsbetrag Vorschenkungen <u>680.181,-- DM</u>	25
278.065,-- DM.	26
Den Anrechnungsbetrag für die Vorschenkungen (fiktive Steuer) hatte er dabei wie folgt berechnet:	27
Schenkung 1990 3.046.217,-- DM	28

+ Schenkung 1995 <u>843.729,-- DM</u>	29
Erwerb 3.889.946,-- DM	30
./. Freibetrag 1997 400.000,-- DM	31
+ wiederauflebender Freibetrag 1987 <u>90.000,-- DM</u>	32
steuerlicher Erwerb (gerundet) 3.579.900,-- DM	33
Steuersatz 19 % 680.181,-- DM	34
Die Höhe der tatsächlich zu entrichtenden Steuer auf die Vorerwerbe betrug 610.428,-- DM.	35
Mit der Klage begehrt der Kl., die Schenkungsteuer weiter auf 207.974,00 DM zu reduzieren. Der dem Änderungsbescheid zugrundeliegenden Berechnungsmethode sei zwar grundsätzlich zu folgen. Zu beanstanden sei aber, dass bei der Berechnung der abzuziehenden fiktiven Steuer der Freibetrag nach § 16 ErbStG in der im Jahre 1997 maßgeblichen Höhe von 400.000,-- DM abgezogen, der wiederauflebende Freibetrag aber nur in Höhe von 90.000,-- DM berücksichtigt worden sei. Komme bei einer Kette von Erwerben eine durch zwischenzeitliche Gesetzesänderung hervorgerufene Erhöhung des Freibetrages insoweit nicht zur Auswirkung, als in der Zeit vor der Freibetragserhöhung angefallene Erwerbe den damals geltenden Freibetrag überschritten hätten, so bedürfe § 14 ErbStG einer Auslegung, die sicherstelle, dass sich die Freibetragserhöhung in voller Höhe auswirken könne. Nach dem BFH-Urteil vom 30.03.1977 II R 98/76, BStBl II 1977, 664, solle dies dadurch erreicht werden, dass die anzurechnende fiktive Steuer unter Anwendung des neuen Tarifs aber unter Berücksichtigung des alten Freibetrages berechnet werde. Auf dieser Basis sei die fiktive Steuer wie folgt zu berechnen:	36
Erwerbe 1990 und 1995 3.889.946,-- DM	37
./. Freibetrag ErbStG 1974 90.000,-- DM	38
+ wiederauflebender Freibetrag <u>90.000,-- DM</u>	39
steuerpflichtiger Erwerb (gerundet) 3.889.900,-- DM	40
Steuersatz 19 %	41
fiktive Steuer 739.081,-- DM	42
Dieser Betrag sei dann in der Berechnung des Bruttoerwerbs und bei der Festsetzung der Schenkungsteuer zu berücksichtigen.	43
Der Kl. beantragt,	44
die Schenkungsteuer auf 207.974,00 DM herabzusetzen.	45
Der Bekl. beantragt,	46
die Klage abzuweisen.	47
	48
	49

Der Bekl. verweist auf H. 70 Abs. 5 ErbStH. Danach sei die Berücksichtigung eines wieder auflebenden Freibetrages in Höhe von 400.000,-- DM nicht möglich.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

Mit Recht hat der Bekl. bei der Berechnung der Steuer für den Gesamtbetrag der dem Kl. in den Jahren 1990 bis 1997 von seinem Vater zugewendeten Erwerbe einen persönlichen Freibetrag in Höhe von 400.000,-- DM abgezogen.

Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG 1996 erfolgt die Berechnung der (fiktiven) Abzugssteuer "auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zum Zeitpunkt des letzten Erwerbs". Zum Zeitpunkt des Letzterwerbs (08.01.1997) betrug der persönliche Freibetrag beim Erwerb eines Kindes 400.000,-- DM (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG 1996), der somit im Streitfall zutreffend in Ansatz gebracht wurde.

Abweichend vom Wortlaut des § 14 Abs. 1 ErbStG 1974 war allerdings die Abzugsteuer nach der BFH-Rechtsprechung unter Ansatz des früheren - niedrigeren - Freibetrages zu berechnen, wenn die Steuer auf den Letzterwerb nach dem 31.12.1973 entstanden, die Vorerwerbe jedoch vor diesem Zeitpunkt angefallen waren (BFH-Urteil II R 98/76, a.a.O.; BFH-Beschluss vom 18.09.1985 II B 30/85, BStBl II 1985, 710). Auf diese Weise wurde gewährleistet, dass der Steuerpflichtige in den Genuss der Erhöhung von Freibeträgen durch das ErbStG 1974 kam (vgl. im Einzelnen die Darstellung bei Kapp/Ebeling, § 14 Rn. 14 ff.; Moench, ErbStG § 14 Rdnr. 17 m.w.Nw.).

Dem Kl. ist zuzugeben, dass im Streitfall eine vergleichbare Situation gegeben ist (vgl. die Darstellung bei Jülicher, ZEV 1997, 275, 277, 3. Fallgruppe). Nach Auffassung des Senats sind die in den zitierten Entscheidungen entwickelten Grundsätze auf den mit dem JStG 1997 neu gefassten § 14 ErbStG aber nicht mehr anwendbar. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG 1996 ist nunmehr die für die früheren Erwerbe tatsächlich zu entrichtende Steuer abzuziehen, wenn diese höher ist als die nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG 1996 ermittelte fiktive Steuer. Zweck dieser Regelung ist es, zu verhindern, dass Rechtsänderungen, die den Steuerpflichtigem nach neuem Recht günstiger stellen, z.B. höhere Freibeträge oder niedrigere Steuersätze, die Konsequenz haben, dass die anzurechnende Steuer niedriger ausfällt, als die seinerzeit erhobene Steuer. Eine Übertragung der auf Billigkeitserwägungen gestützten, vom Wortlaut des Gesetzes abweichenden "unsystematischen Interpretation" des § 14 ErbStG 1996 durch die BFH-Rechtsprechung zum ErbStG 1974 auf das ErbStG 1996 sollte damit erklärtermaßen vermieden und stattdessen eine klare und einfache Rechtsgrundlage für das Anrechnungsverfahren geschaffen werden (BR-Drucksache 390/96 S. 69). Für eine am Sinn und Zweck des § 14 ErbStG orientierte Anwendung der zitierten Entscheidungen auf Erwerbe nach dem 31.12.1995 ist damit kein Raum mehr (Viskorf, FR 2002, 690; Rose, DB 1997, 1485, 1486, offen gelassen im BFH-Urteil vom 30.01.2002 II R 78/99, BStBl II 2002, 316; a.A. Jülicher, ZEV 1997, 275, 278 und in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 14 Rn. 20; Goetz, ZEV 2001, 9). Dass dabei im Einzelfall für den Steuerpflichtigen ungünstigere Ergebnisse erzielt werden können (vgl. die Beispiele bei Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 14 Rn. 20), ist derartigen Pauschalierungs- oder Vereinfachungsregelungen immanent (so schon Vieskorf, FR 2002, 694 zu § 14 ErbStG 1974).

Dass im Streitfall eine über zehn Jahre hinausreichende Schenkungskette vorliegt, führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Ob auch die Berücksichtigung des von der Rechtsprechung für

derartige Fallgestaltungen entwickelten wiederauflebenden Freibetrages durch § 14 Abs. 2 Satz 3 ErbStG 1996 obsolet geworden ist (so wohl Viskorf, FR 2002, 690), kann dahinstehen, da der Bekl. einen solchen Freibetrag in Einklang mit der Rechtsprechung zu § 14 ErbStG 1974 und R. 70 Abs. 2 Satz 2 ErbStR in zutreffender Höhe angesetzt hat. Nach dem BFH-Urteil vom 17.11.1977 II R 66/68, BStBl II 1978, 200, 222, hatte die Berücksichtigung des wiederauflebenden Freibetrages in der Weise zu geschehen, dass zu der Steuer, welche auf die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre, ein Freibetrag ... "in der Höhe zugerechnet wird, in der er durch eine jetzt nicht mehr innerhalb des Zehnjahreszeitraumes liegende Schenkung verbraucht worden war". Das ist mit der Berücksichtigung eines wiederauflebenden Freibetrages in der im Jahre 1987 (Schenkungen ausserhalb des Zehnjahreszeitraumes) geltenden Höhe von 90.000 DM geschehen. Die Hinzurechnung eines wiederauflebenden Freibetrages in der beim Letzterwerb maßgeblichen Höhe von 400.000,-- DM kommt danach nicht in Betracht.

Nach allem war die Klage abzuweisen.	57
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.	58
Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache wurde die Revision zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).	59
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt beruht auf §§ 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V. mit §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.	60