

Finanzgericht Köln, 9-K-1884/05
Urteil vom 19.07.2005

Revision eingelegt (BFH II R 40/05)

Orientierungssatz:

Strafbefreiend nacherklärte Vorschenkungen sind nach § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG als Vorerwerbe in die Ermittlung des Gesamterwerbswerts für nachfolgende, nicht in den Amnestiezeitraum fallende Erwerbe einzubeziehen. Bei der Berechnung der Steuer ist die fiktive Schenkungsteuer als Abzugsbetrag nach § 14 Abs. 1 S. 2 ErbStG zu berücksichtigen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob und in welcher Weise nach dem Gesetz über die strafbefreiende Erklärung vom 23. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2928 - StraBEG -) erklärte Vorschenkungen aus dem Jahr 2001 bei der Erbschaftsteuerveranlagung der Klägerin zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin ist Alleinerbein ihrer am 00.00.0000 verstorbenen Mutter W.T. In ihrer am 00.00.0000 eingereichten Erbschaftsteuererklärung verwies die Klägerin hinsichtlich der Frage nach etwaigen Vorschenkungen auf deren Deklaration durch Abgabe einer strafbefreienden Erklärung nach dem StraBEG. Ausweislich ihrer hierzu am 00.00.0000 nach amtlichem Vordruck eingereichten Anzeige hatte die Klägerin in 2001 von ihrer Mutter - der Erblasserin - einen Geldbetrag i.H. von ...,- DM sowie einen gebrauchten Pkw aus dem Nachlass ihres vorverstorbenen Vaters im Schätzwert von ...,- DM unentgeltlich erhalten, für deren Erwerb sie ausgehend von zu Unrecht nicht besteuerten Einnahmen i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StraBEG von ...,- Euro eine zu entrichtende Abgabe i.H. von ...,- Euro errechnet und innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist bezahlt hatte. Wegen der Einzelheiten der Berechnung wird auf die Ausführungen zum "Lebenssachverhalt" in der Anlage zur strafbefreienden Erklärung vom 00.00.0000 Bezug genommen.

Mit Bescheid vom 00.00.0000 setzte der Beklagte wegen des Erwerbs der Klägerin von Todes wegen nach ihrer verstorbenen Mutter unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) Erbschaftsteuer i. H. von ...,- Euro gegen die Klägerin fest. Diese ermittelte er unter Einbeziehung der strafbefreiend erklärten Vorschenkungen(-en) aus dem Jahre 2001 wie folgt:

Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	...,-Euro
abzgl. Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	15.000,- Euro
zzgl. Vorerwerbe	...,-Euro
abzgl. Freibetrag nach Steuerklasse I =steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet)	205.000,- Euro
x19 v.H.	...,-Euro
abzgl. anrechenbare fiktive Steuer auf Vorerwerb	...,-Euro
=festgesetzte ErbSt	...,-Euro

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 00.00.0000, auf deren Inhalt Bezug genommen wird, unter Beibehaltung des Nachprüfungsvorbehalts als unbegründet zurück.

Mit der vorliegenden Klage rügt die Klägerin, der Beklagte habe die strafbefreiend nacherklärten Vorschenkungen aus dem Jahre 2001 zu Unrecht nach § 14 ErbStG in die Erbschaftsteuerfestsetzung einbezogen. Zur Begründung trägt ihr Prozessbevollmächtigter im Wesentlichen vor:

Die Entrichtung des nach § 1 StraBEG zu zahlenden Betrags habe gemäß § 8 StraBEG das Erlöschen der nach dem 31. Dezember 1992 und vor dem 1. Januar 2003 entstandenen Erbschaft- und Schenkungsteueransprüche zur Folge. Diese Abgeltungswirkung werde trotz Anrechnung der fiktiven Steuer unterlaufen und de facto eine Nachversteuerung der Vorerwerbe durchgeführt, wenn - wie im Streitfall - während des genannten Zeitraums ausgeführte Schenkungen als Vorerwerbe über § 14 ErbStG in die Steuerfestsetzung für den Nacherwerb einbezogen würden. Vorliegend ergebe sich aus der Einbeziehung der strafbefreiend nacherklärten Zuwendungen des Jahres 2001 eine steuerliche Mehrbelastung der Klägerin von insgesamt ...,- Euro gegenüber der Vergleichsberechnung ohne Berücksichtigung der Vorerwerbe, die zu einer Gesamtsteuerlast von nur ...,- Euro führe.

Die Finanzverwaltung vertrete im Merkblatt zur Anwendung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung vom 3. Februar 2004 (BStBl. I 2004, 225) unter Tz. 3.6 die Auffassung, § 14 ErbStG sei mit der Maßgabe anzuwenden, dass eine Zusammenrechnung des bislang

zu Unrecht nicht besteuerten Erwerbs mit **früheren** innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallenen Erwerben nicht erfolge. Durch diese Handhabe komme es anders als im vorliegenden - zeitlich umgekehrten - Fall definitiv zu einer Steuerersparnis. Diese Differenzierung sei nicht nachvollziehbar. Wenn schon eine Zusammenrechnung wegen der Erlöschenswirkung nach § 8 StraBEG unterbleiben solle, müsse dies konsequenterweise auch für **spätere**, d.h. den strafbefreiend erklärten Schenkungen nachfolgende Erwerbe gelten. Aus dem StraBEG selbst lasse sich jedenfalls die Anwendung des § 14 ErbStG auf Fälle der vorliegenden Art nicht entnehmen.

Entgegen der Ansicht des Beklagten finde die Verwaltungsauffassung auch in § 13 StraBEG keine Stütze. Das dort normierte - eingeschränkte - Verwertungsverbot sei nur dahin zu verstehen, dass die in der strafbefreienden Erklärung dargelegten Lebenssachverhalte nicht ignoriert würden, sondern die Möglichkeit bestehe, z.B. Kapitalerträge aus bisher nicht deklarierten Einkunftsquellen künftig steuerlich zu erfassen. Für bereits durch die befreiende Erklärung besteuerte Sachverhalte könne § 13 Abs. 1 StraBEG wegen der Erlöschenswirkung der §§ 8,9 StraBEG nicht einschlägig sein.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung den angefochtenen Erbschaftsteuerbescheid in der Weise zu ändern, dass die in 2001 vollzogenen Vorschenkungen nicht in die Besteuerung des Erbfalls einbezogen werden,

hilfsweise

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise

Zulassung der Revision.

Zur Begründung nimmt er Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen.

Gründe:

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid vom 00.00.0000 und die ihn bestätigende Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Insbesondere hat der Beklagte die strafbefreiend nacherklärte(-n) Schenkung(-en) aus dem Jahre 2001 zu Recht nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG als Vorerwerb(-e) in die Ermittlung des Gesamterwerbswerts einbezogen und bei Berechnung der Steuer für den Erwerb der Klägerin von Todes wegen die fiktive Schenkungsteuer als Abzugsbetrag berücksichtigt (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. 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 (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG).

Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift sind im Streitfall erfüllt. Die Klägerin hat innerhalb eines Zeitraums von nur zwei Jahren mehrere Vermögensvorteile von derselben Person - ihrer Mutter - erhalten, nämlich in 2001 im Wege der unentgeltlichen Zuwendung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) einen Geldbetrag i.H. von ...,- DM und einen gebrauchten Pkw im Schätzwert von ...,- DM sowie mit dem Tod ihrer Mutter (Erblasserin) am 00.00.0000 Nachlassvermögen im Wert von ...,- Euro aufgrund des Erwerbs durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB). Ob es sich bei den im Jahre 2001 vollzogenen Vermögensübertragungen, deren genauer Ausführungszeitpunkt in der strafbefreienden Erklärung vom 00.00.0000 nicht angegeben ist, um einen einheitlichen Erwerb mehrerer Zuwendungsobjekte oder um zwei voneinander getrennte - rechtlich jeweils selbständig zu beurteilende - Erwerbe (= Vorgänge, Steuerfälle) i.S. des § 14 ErbStG handelt, bedarf keiner Entscheidung, da die Schenkungsteuer entsprechend dem Sinn und Zweck des § 14 ErbStG in beiden Fällen identisch ist.

Die aus dem Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG resultierende - mit der Klage gerügte - Rechtsfolge, dass der Erwerbswert der strafbefreiend nacherklärten Schenkung(-en) aus dem Jahre 2001 mit dem Wert des in ... angefallenen Erbschaftserwerbs der Klägerin zu einem Gesamterwerbswert zusammenzurechnen ist, wird durch die Vorschriften des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung (Strafbefreiungserklärungsgesetz - StraBEG - vom 23. Dezember 2003, BGBl. I S. 2928) nicht berührt. Insbesondere steht ihr die Abgeltungswirkung (§§ 8, 9 StraBEG) des nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 5 StraBEG zu entrichtenden, als Einkommensteuer geltenden (§ 10 StraBEG) Betrags nicht entgegen.

Soweit § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG bestimmt, dass mit dessen fristgerechter Zahlung nach dem 31. Dezember 1992 und vor dem 1. Januar 2003 entstandene Erbschaft- und Schenkungsteueransprüche erlöschen, betrifft diese Regelung erkennbar nur die Schenkungsteuerforderung(-en) des Beklagten, die mit Ausführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) des/der nachdeklarierten (Vor-)Erwerbs/-e in 2001 und mithin innerhalb des am 31. Dezember 2002 endenden Amnestiezeitraums begründet worden ist/sind. Der weitergehenden Annahme der Klägerin, die Abgeltungswirkung des nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG zu entrichtenden Betrags sperre auch die Anwendung des § 14 ErbStG bei der Steuerfestsetzung für spätere - nach dem 31. Dezember 2002 stattfindende - Erwerbe, vermag sich der erkennende Senat nicht anzuschließen.

§ 14 ErbStG ist eine Tarifvorschrift, mit deren Hilfe verhindert werden soll, dass durch die Aufteilung einer beabsichtigten Zuwendung in mehrere zeitlich aufeinander folgende Teilübertragungen durch Mehrfachgewährung der persönlichen Freibeträge und durch Vermeidung der Steuerprogression Steuervorteile erlangt werden. Die von der Bestimmung angeordnete Zusammenrechnung gewährleistet, dass die Freibeträge innerhalb des zehnjährigen Zusammenrechnungszeitraums nur einmal zur Anwendung gelangen und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung in gleicher Höhe kein Progressionsvorteil ergibt (vgl. BTDrucks. VI/3418, 69 zu § 14, BFH-Urteile vom 30. März 1977 II R 68/76, BStBl. II 1977, 664, und vom 30. Januar 2002 II R 78/99, BStBl. II 2002, 316, m.w.N., Meincke, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, § 14 Rz. 2, und Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 14 Rz. 1.2, m.w.N.). Um dieses Regelungsziel zu erreichen, werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet und

von der Steuer für den Gesamterwerb die Steuer abgezogen wird, die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Die Vorschrift ändert jedoch nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der mit Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands (§§ 3, 7, 9 ErbStG i.V.m. § 38 AO) entstehenden Steuer unterliegen (BFH-Urteile vom 17. April 1991 II R 121/88, BStBl. II 1991, 522, und vom 7. Oktober 1998 II R 64/96, BStBl. II 1999, 25, jeweils m.w.N., und BFH in BStBl. II 2002, 316, sowie Meincke, a.a.O., § 14 Rz. 3 und 9). Weder werden die früheren Steuerfestsetzungen mit der Steuerfestsetzung für den letzten Erwerb zusammengefasst noch werden die einzelnen Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zu einem einheitlichen Erwerb verbunden. Die Vorschrift trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums - hier den Erbschaftserwerb der Klägerin vom 21. Mai 2003 - festzusetzen ist (BFH in BStBl. II 1999, 25, und in BStBl. II 2002, 316). Die rechnerische Erhöhung der Steuer auf die Vorerwerbe ist somit lediglich Teil der Steuer auf den letzten Erwerb, um dessen Besteuerung allein es geht (BFH-Urteil vom 31. Mai 1989 II R 110/87, BStBl. II 1989, 733, und Kapp/Ebeling, a.a.O., § 14 Rz. 9).

Soweit die Klägerin der Einbeziehung des/der strafbefreiend nacherklärten Vorerwerbs/-e im Rahmen des § 14 ErbStG entgegenhält, infolge der dadurch - trotz Anrechnung der fiktiven Schenkungsteuer - entstehenden steuerlichen Mehrbelastung von immerhin ...,- Euro werde de facto eine die Abgeltungswirkung unterlaufende Nachversteuerung der Vorerwerbe durchgeführt, überschätzt sie den Umfang der sachlichen Abgeltungswirkung, die sich - wie oben dargelegt - nur auf diejenigen Steueransprüche bezieht, die durch Verwirklichung der strafbefreiend nacherklärten Erwerbstatbestände begründet worden sind. Denn nur diese - in den Amnestiezeitraum fallenden - Erwerbe sind Regelungsgegenstand des StraBEG. Zwar trifft es zu, dass infolge der Zusammenrechnung des Vorerwerbs mit dem Nacherwerb dieser höher besteuert wird, als es ohne Berücksichtigung des Vorerwerbs der Fall wäre (vgl. hierzu Meincke, a.a.O., § 14 Rz. 3 a.E.). Dieser Effekt ist jedoch im Hinblick auf den vorab dargestellten Normzweck des § 14 ErbStG, der auch im Geltungsbereich des StraBEG zu beachten ist, gewollt. Wertungswidersprüche zwischen § 14 ErbStG und § 8 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StraBEG sieht der erkennende Senat nicht. Das dem StraBEG zugrunde liegende Ziel, bisher Steuerunehrlichen einen Anreiz zur freiwilligen Rückkehr in die Legalität zu bieten, erfordert keine über den gesetzlich geregelten Umfang hinausgehende Privilegierung steuerunehrlicher Personen gegenüber gesetzestreuen Steuerpflichtigen. Es besteht

daher trotz des jeder Amnestie innewohnenden Gedankens, Umkehrwilligen den Schritt in die Steuerehrlichkeit zu erleichtern, und der damit notwendig verbundenen - verfassungsrechtlich hinzunehmenden (BVerfG-Beschluss vom 27. Juni 1991 2 BvL 3/89, DStR 1991, 975) - steuerlichen Ungleichbehandlung kein Anlass, diese über den Regelungsbereich des StraBEG hinaus noch dadurch zu verschärfen, dass der Steuerunehrliche, der für den nach-erklärten Erwerb ohnehin schon einen die reguläre Steuer deutlich unterschreitenden Abgeltungsbetrag zu entrichten hat, bei nachfolgenden Erwerben zusätzlich in den Genuss des Progressionsvorteils kommt, der dem Steuerehrlichen durch den Regelungsmechanismus des § 14 ErbStG vorenthalten bleibt.

Soweit die Klägerin unter Hinweis auf Tz. 3.6 des Merkblatts zur Anwendung des StraBEG (BMF-Schreiben vom 3. Februar 2004 - IV A 4 - S 1928 - 18/04 -), an dessen Regelungen die Gerichte ohnehin nicht gebunden sind, die Auffassung vertritt, der dort für **frühere** Erwerbe geregelte Verzicht auf eine Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG mit dem strafbefreiend nacherklärten Erwerb müsse konsequenterweise auch für den zeitlich umgekehrten Fall gelten, dass zu Unrecht nicht besteuerte Erwerbe dem regulär versteuerten Erwerb vorzuziehen, der strafbefreiend nacherklärte Erwerb also der **spätere** sei, verkennt sie, dass diese Differenzierung sachlich gerechtfertigt ist.

Die Tarifvorschrift des § 14 ErbStG enthält - wie bereits dargelegt - eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den **letzten** Erwerb innerhalb eines Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist (BFH in BStBl. II 1999, 25 und in BStBl. II 2002, 316). Die rechnerische Erhöhung der Steuer auf die Vorerwerbe ist somit lediglich Teil der Steuer auf den **letzten** Erwerb (BFH in BStBl. II 1989, 733). Ist aber die Steuer für diesen letzten - den "**späteren**" - Erwerb, um dessen Besteuerung es allein geht, wie hier erst nach Ablauf des Amnestiezeitraums entstanden, finden die privilegierenden Regelungen des StraBEG keine Anwendung. Dies ergibt sich auch aus § 13 Abs. 1 StraBEG. Nach dieser Vorschrift, die dem Schutz des Erklärenden und anderer Betroffener vor negativen Konsequenzen dient (vgl. Tz. 14.1. des Merkblatts zur Anwendung des StraBEG), darf der Inhalt einer strafbefreienden Erklärung (geschützte Daten) vorbehaltlich der in Abs. 2 normierten - hier nicht einschlägigen - Regelung ohne Einwilligung des Betroffenen nur zur Durchführung des StraBEG sowie für Verfahren i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 a und b AO, die sich auf Besteuerungszeiträume und -zeitpunkte nach 2002 beziehen, verwendet werden. Die Verwendungsbeschränkung gilt danach nicht ad infinitum, sondern nur bis zum Ablauf des am 31. Dezember 2002 endenden

Amnestiezeitraums. Da die Steuer für den Erwerb der Klägerin von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB) gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erst mit dem Erbfall - am 00.00.0000 - und mithin nach Ablauf des Jahres 2002 entstanden ist, unterlagen die Angaben der Klägerin in ihrer strafbefreienden Erklärung vom 00.00.0000 der uneingeschränkten Verwertung in dem streitbefangenen Erbschaftsteuerfestsetzungsverfahren.

Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid ist abgesehen davon, dass der Senat zu einer verbösernden Entscheidung nicht befugt ist (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), auch insoweit rechtlich nicht zu beanstanden, als der Beklagte bei der Zusammenrechnung mit dem/den Vorerwerb(-en) die hierauf entfallende fiktive Schenkungsteuer i. H. von ...,- Euro als Abzugsbetrag berücksichtigt hat.

Die nach § 1 Abs. 5 StraBEG tatsächlich gezahlte Steuer von (nur) ...,- Euro kann schon deswegen nicht in Anrechnung gebracht werden, weil diese nicht - wie § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG voraussetzt - höher als die fiktive Steuer nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ist. Außerdem handelt es sich bei der Steuer "für den früheren Erwerb" im Falle einer Anzeige nach dem StraBEG nicht um Schenkungsteuer, sondern um eine Steuer, die nach § 10 Abs. 1 StraBEG als Einkommensteuer gilt (vgl. hierzu auch Heidemann, ZEV 2004, 186, 189 f).

Da sonstige Einwände gegen die angefochtene Erbschaftsteuerfestsetzung nicht vorgetragen und Anhaltspunkte für etwaige Fehler nach Lage der Akten nicht ersichtlich sind, ist die Klage mit der Kostenfolge des § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen.

Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen, ob und in welcher Weise nach dem StraBEG angezeigte Vorerwerbe bei der Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung für nachfolgende, nicht in den Amnestiezeitraum fallende Erwerbe im Rahmen des § 14 ErbStG zu berücksichtigen sind.