

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Eine Ungereimtheit bei der Behandlung von gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Auflage im Schenkungsteuerrecht

von Dr. Wienand Meilicke, Licencié en droit français, LL.M. taxation (N.Y.U.), Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn und Frau Rechtsanwältin und Steuerberaterin Marion Sangen-Emden, Bonn

I. Einleitung

Die bevorstehende Verabschiedung der neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) gibt Anlaß, sich mit einer Frage auseinanderzusetzen, die bei der von der Finanzverwaltung vorgeschlagenen Behandlung zu untragbaren Ergebnissen führt, aber soweit ersichtlich in der Fachliteratur bislang noch nicht diskutiert wurde. Es geht um die steuerliche Behandlung von Schenkungen, die sowohl Elemente der gemischten Schenkung und Schenkung unter Leistungsaufgabe als auch der Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsaufgabe enthalten. Mit diesen Fallgestaltungen befaßte sich bisher der gleichlautende Ländererlaß vom 9. November 1989 in der durch Erlaß vom 6. Dezember 1993 geänderten Fassung unter Textziffer 3.3 ("Mischfälle"). Die entsprechende Regelung wurde in Abschnitt R 17 Abs. 4 des Entwurfs der ErbStR übernommen. Sie sieht vor, daß bei den sogenannten Mischfällen zunächst der Steuerwert der freigiebigen Zuwendung nach Tz. 3.1 des Erlasses unter Berücksichtigung der Gegenleistung bzw. Leistungsaufgabe ermittelt wird. Von diesem Steuerwert soll nur der anteilig auf den freigiebigen Teil der Zuwendung entfallende Kapitalwert der Nutzungs- oder Duldungsaufgabe als Last abzuziehen sein, soweit dem nicht ohnehin § 25 Abs. 1 ErbStG entgegensteht.

Die Auffassung, daß die Nutzungs- oder Duldungsaufgabe beim unentgeltlichen Teil der Zuwendung nur zum Teil abzugsfähig ist, obwohl sie auch bei der Berechnung des entgeltlichen Teils der gemischten Schenkung nicht abgezogen wird, führt in der Praxis zu unrichtigen Ergebnissen. Vielmehr müßte der Kapitalwert der Nutzungs- oder Duldungsaufgabe beim unentgeltlichen Teil ungekürzt abgezogen werden. Jedenfalls kann die Kürzung nicht in dem Verhältnis erfolgen, in welchem der nach Tz. 3.1 ermittelte Wert des unentgeltlichen Geschäfts zum Verkehrswert der sämtlichen Leistungen des Schenkers steht, weil dies in vielen Fällen dazu führt, daß der mit Schenkungsteuer belastete Steuerwert der Leistung die Bereicherung des Beschenkten übersteigt.

Die Berechtigung dieser Kritik soll anhand einer Reihe von Beispielen verdeutlicht werden.

II. Steuerwert = Verkehrswert#

Grundbeispiel:

Die Schenkerin A hat zwei Adoptivkinder und hält Vermögen (z. B. eine Beteiligung an einer Personengesellschaft), welches einen Verkehrswert von DM 10.000.000 hat. Der Steuerwert der Beteiligung nach dem Bewertungsgesetz ist gleich dem Verkehrswert.

Aus wirtschaftlichen Gründen (z. B. weil der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft eine qualifizierte Nachfolgeklausel enthält, welche die Schenkerin daran hindert, die Beteiligung an ihre Adoptivkinder zu verschenken) vereinbart die Schenkerin folgende vorweggenommene Erbfolge:

Der Neffe B erhält das gesamte Vermögen (z. B. die Beteiligung an der Personengesellschaft) und muß dafür einen Geldbetrag von DM 5.000.000 zahlen, welchen die Schenkerin im Wege der Schenkung an ihre Adoptivkinder weiterleitet. Ferner muß der Neffe B zugunsten der Adoptivkinder der Schenkerin ein Nutzungsrecht am gesamten Vermögen im kapitalisierten Wert von DM 4.000.000 einräumen.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Die Adoptivkinder der Schenkerin erhalten infolgedessen
in Geld 5.000.000 DM
als Nutzungsrecht 4.000.000 DM
und zahlen Schenkungsteuer auf die Bereicherung von 9.000.000 DM

Der Neffe B ist eigentlich nur um DM 1.000.000 bereichert und sollte deshalb auch nur auf DM 1.000.000 Schenkungsteuer zahlen. Nach Tz. 3.3 des Erlasses vom 6. Dezember 1993 berechnet sich der Steuerwert der Bereicherung des Neffen B aber wie folgt:

Verkehrswert und Steuerwert des empfangenen Vermögens 10.000.000 DM

Entgelt - 5.000.000 DM

Steuerwert der freigebigen Zuwendung vor Abzug der Duldungsauflage 5.000.000 DM

50 % der Duldungsauflage von DM 4.000.000 = - 2.000.000 DM

Der Neffe B zahlt Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 3.000.000 DM

Insgesamt würde der Fiskus also Schenkungsteuer auf DM 12.000.000 erheben, obwohl die Schenkerin insgesamt nur DM 10.000.000 zu verschenken hat.

Begründung der Kritik

Die Regelung unter Tz. 3.3 "Mischfälle" des Erlasses vom 6. Dezember 1993, die - wie bereits erwähnt - inhaltlich mit Abschnitt R 17 Abs. 4 des Entwurfs der ErbStR übereinstimmt, vertritt unter Verweis auf ein Beispiel, in welchem der Steuerwert des übertragenen Vermögens hinter dem Verkehrswert zurückbleibt, die Auffassung, daß die Duldungs- oder Nutzungsauflage zwar dem unentgeltlichen Teil der gemischten Schenkung zuzurechnen ist, bei dem unentgeltlichen Teil aber dann nicht voll, sondern nur anteilig im Verhältnis des unentgeltlichen Teils der Zuwendung zum Verkehrswert der sämtlichen Leistungen des Schenkers abgezogen werden kann. Bei dieser Regelung ist den Erlaßverfassern aber anscheinend entgangen, daß das Verhältnis, in welchem der unentgeltliche zum entgeltlichen Teil der Zuwendung steht, mit der Frage, ob und wie weit der Steuerwert hinter dem Verkehrswert zurückbleibt, nichts zu tun hat. Daß die hier beanstandete Regelung zu unangemessenen Ergebnissen führt, wird deutlich in Fällen wie dem oben beschriebenen, in denen nämlich der Steuerwert einer Zuwendung gleich dem Verkehrswert ist oder jedenfalls nicht wesentlich dahinter zurückbleibt, während ein großer Teil der Zuwendung entgeltlich erfolgt.

Der vorhergehende Erlaß vom 9. November 1989 enthielt in Tz. 3.3 noch die richtige Rechenmethode: dort wurde der volle Wert der Duldungsauflage von dem unentgeltlichen Teil der Leistung abgezogen. Diese Formel ist vom BFH im Urteil vom 16. Dezember 1992 noch ausdrücklich für zutreffend erklärt worden.

Der Änderungserlaß vom 6. Dezember 1993 geht nach Moench, auf Einwendungen zurück, welche Meincke erhoben hat: der Wert der Nutzungsauflage könne nur teilweise von dem Steuerwert der gemischten Schenkung abgezogen werden, weil die Nutzungs- oder Duldungsauflage sich auf den gesamten übertragenen Vermögensgegenstand, also auch auf den entgeltlichen Zuwendungsteil beziehe.

Die Prämisse, daß sich eine Nutzungs- oder Duldungsauflage auch auf den entgeltlichen Teil einer Zuwendung bezieht, ist zwar richtig; falsch ist jedoch die Schlußfolgerung daraus. Wenn man einen Teil der Duldungsauflage nicht dem unentgeltlichen Teil zurechnen will, so kann das nicht dazu führen, daß man diesen Teil unter den Tisch fallen läßt und bei der mit der Duldungsauflage belasteten Schenkung Schenkungsteuer ohne Bereicherung erhebt. Vielmehr müßte als Konsequenz der Prämisse der Teil der Duldungsauflage, der bei dem unentgeltlichen Rechtsgeschäft nicht berücksichtigt wird, wenigstens dem entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts zugerechnet werden. In dem Beispielsfall würde man zu richtigeren Ergebnissen kommen, wenn man den Anteil des entgeltlichen Geschäfts um die halbe Nutzungsauflage, d.h. DM 2.000.000, auf insgesamt DM 7.000.000 erhöhte.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Bei einer derartigen Korrektur des Anteils des entgeltlichen Geschäfts sieht man aber auch, daß sich dann der Teil des unentgeltlichen Geschäfts von 50 % auf 30 % reduziert. Das führt wiederum zu einer Minderung des Teils der Duldungsaufgabe, der dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts zuzurechnen ist, und zu einer Erhöhung des Teils der Duldungsaufgabe, der dem entgeltlichen Geschäft zuzurechnen ist. Damit ändert sich erneut das Verhältnis zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Geschäft. Diese Rechenschritte kann man so lange fortführen, bis die ganze Nutzungsaufgabe dem entgeltlichen Teil zuzurechnen ist und für den unentgeltlichen Teil nur noch DM 1.000.000 verbleiben.

Wenn man der Schenkungsteuer insgesamt nicht mehr Vermögen unterwerfen will, als überhaupt verschenkt wird, so bleiben deshalb nur zwei Möglichkeiten:

- Entweder man gibt den Unterschied zwischen Duldungs- und Leistungsaufgabe auf und behandelt die Duldungsaufgabe insgesamt als Teil des entgeltlichen Geschäfts.

Dann müßte gerechnet werden:

Entgeltlicher Teil: Barkaufpreis 5.000.000 DM

Duldungsaufgabe 4.000.000 DM

9.000.000 DM

Unentgeltlicher Teil 1.000.000 DM

10.000.000 DM

Das macht wirtschaftlich Sinn, widerspricht aber der gefestigten Rechtsprechung zur Behandlung der Duldungsaufgabe.

- Oder man unterstellt weiterhin, daß die Duldungsaufgabe kein Entgelt darstellt. Das ist in mancher Hinsicht eine Fiktion, da die Duldungsaufgabe den Wert des Erhaltenen ja in Wahrheit belastet. Wenn man bei der Definition des Entgelts die Duldungsaufgabe aber als unentgeltlich behandelt, so muß man die Fiktion wenigstens konsequent zu Ende denken. Dann muß die Duldungsaufgabe insgesamt vom unentgeltlichen Teil der Zuwendung abgezogen werden.

Daß nur dies die konsequente Lösung darstellt, sieht man, wenn man unterstellt, daß die Betroffenen den entgeltlichen und unentgeltlichen Teil der Übertragung des Gesellschaftsanteils auch zeitlich so auseinandergesogen haben, daß getrennt zu besteuern Rechtsgeschäfte vorliegen:

1. Abwandlung des Grundbeispiels

Die entgeltliche Übertragung des halben Gesellschaftsanteils für DM 5.000.000 findet im Jahr 01 statt. Die Schenkerin leitet das Geld im gleichen Jahr im Wege der Schenkung an die Adoptivkinder weiter. Die unentgeltliche Übertragung der anderen Hälfte des Gesellschaftsanteils unter Einräumung der Nutzungsrechte zugunsten der Adoptivkinder erfolgt im Jahr 02. Dann bleibt der insgesamt von den Adoptivkindern in 01 und 02 zu versteuernde Erwerb unverändert bei DM 9.000.000. Die Bereicherung des Neffen B im Jahr 02 ermittelt sich aber wie folgt:

Verkehrswert und Steuerwert des
geschenkten Gesellschaftsanteils 5.000.000 DM

Duldungsaufgabe 4.000.000 DM

Der Neffe B zahlt (zutreffend) Schenkungsteuer auf eine
Bereicherung von 1.000.000 DM

Der Fiskus erhält für die Erwerbe in 01 und 02 (zutreffend) Schenkungsteuer auf insgesamt DM 10.000.000.

Es ist nicht einzusehen, warum die Schenkungsteuer sich nur deshalb erhöhen soll, weil der entgeltliche und der unentgeltliche Teil der Zuwendung gleichzeitig vereinbart werden. Im Gegenteil ist es Zweck der Teilung der gemischten Schenkung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, die Betroffenen so zu behandeln, als hätten sie die beiden Teile getrennt voneinander vereinbart. Zu einer "Bestrafung" der

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

gemischt vereinbarten Schenkung durch künstliche Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage besteht keine Veranlassung.

III. Verkehrswert höher als Steuerwert

Der Umstand, daß sich aus der Anwendung des Erlasses vom 6. Dezember 1993 eine Überbesteuerung der Zuwendung ergibt, ist augenscheinlich weder Meincke als Initiator der "Korrektur" des Erlasses vom 9. November 1989 noch den Verfassern des Erlasses vom 6. Dezember 1993 oder dem Bundesfinanzhof im Urteil vom 14. Dezember 1995 aufgefallen. Dies mag darauf beruhen, daß der Steuerwert der Zuwendung in diesen Fällen wesentlich niedriger lag als der Verkehrswert.

Das Verhältnis zwischen Verkehrswert und Steuerwert hat jedoch mit dem Verhältnis zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Teil der Übertragung nichts zu tun. In den vorstehend geschilderten, in der Praxis häufig auftretenden Fällen ist der Anteil des entgeltlichen Geschäfts an der gemischten Schenkung hoch und liegt häufig bei 50 % oder darüber, während der Verkehrswert häufig gar nicht oder nur geringfügig über dem Steuerwert liegt. Wenn man wegen des Auseinanderfallens von Verkehrswert und Steuerwert eine Reduzierung des Wertes der Duldungsaufgabe vornehmen will, so ist der Kapitalwert der Duldungsaufgabe allenfalls in dem Verhältnis zu kürzen, um welchen der Steuerwert hinter dem Verkehrswert zurückbleibt, nicht aber im Verhältnis zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Teil der Übertragung.

2. Abwandlung des Grundbeispiels

Wenn man im obigen Beispielfall annimmt, daß der Verkehrswert des Vermögens der Schenkerin DM 11.000.000 beträgt, also um DM 1.000.000 über dem Steuerwert liegt, dann berechnet der Erlaß die Bereicherung der Beschenkten wie folgt:

Die Adoptivkinder der Schenkerin erhalten unverändert:

in Geld 5.000.000 DM

als Nutzungsrecht 4.000.000 DM

und zahlen Schenkungsteuer auf Bereicherung von 9.000.000 DM

Die Bereicherung des Neffen B würde betragen:

Steuerwert des Vermögens x	Verkehrswert der freigiebigen Zuwendung ----- = Verkehrswert des Vermögens
----------------------------	--

10.000.000 DM x	11.000.000 DM ./ 5.000.000 DM ----- = 11.000.000 DM
-----------------	---

10.000.000 DM x 54,54 %

Steuerwert der freigiebigen Zuwendung vor Abzug

der Duldungsaufgabe: 10.000.000 DM x 54,54 % 5.454.545 DM

54,54 % der Duldungsaufgabe - 2.181.818 DM

Der Neffe B zahlt Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 3.272.727 DM

Der Erlaß würde in diesem Fall also insgesamt eine Bereicherung von DM 12.272.727 besteuern, obwohl das verschenkte Vermögen einen Verkehrswert von nicht mehr als DM 11.000.000 und einen Steuerwert von nur 10.000.000 hat.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Zieht man dagegen den Teil der Duldungsaufgabe vom Steuerwert der freigiebigen Zuwendung ab, der dem Verhältnis des Steuerwerts zum Verkehrswert des Vermögens entspricht, kommt man zu folgendem Ergebnis für den Neffen B:

Steuerwert der freigiebigen Zuwendung vor Abzug
der Duldungsaufgabe (wie vor) 5.454.545 DM

Steuerwert des Vermögens	10.000.000 DM	
-----	= -----	= 90,9 %
Verkehrswert des Vermögens	11.000.000 DM	

90,9 % der Duldungsaufgabe - 3.636.363 DM
Der Neffe B zahlt Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 1.818.181 DM
(= 90,9 % des Verkehrswerts der Bereicherung)

Das Ergebnis ist insofern weniger falsch, als der Neffe B bei dieser Berechnung nicht mehr als den Verkehrswert seiner Bereicherung zu versteuern hat. Zusammen mit der Bereicherung der Adoptivkinder würde aber immer noch Schenkungsteuer auf DM 10.818.181 erhoben, obwohl der Steuerwert des gesamten verschenkten Vermögens lediglich DM 10.000.000 beträgt und obwohl bei getrennter Vereinbarung des entgeltlichen und unentgeltlichen Teils sich eine günstigere Besteuerung ergäbe.

Dies zeigt, daß richtigerweise eine Kürzung des Wertes der Duldungsaufgabe wegen des Zurückbleibens des Steuerwertes hinter dem Verkehrswert nicht begründet ist. Der Wert des Nutzungsrechts wird ja nach § 16 BewG schon durch den Steuerwert des übertragenen Gegenstandes begrenzt. Außerdem wird der volle Wert des Nutzungsrechts bei den damit beschenkten Zuwendungsempfängern besteuert, so daß nicht einzusehen ist, warum er nicht bei dem Belasteten auch in voller Höhe abgezogen werden soll. Sachgerecht ist auch bei gleichzeitiger Vereinbarung mit einem entgeltlichen Teilgeschäft nur die folgende Berechnung:

Steuerwert der freigiebigen Zuwendung vor Abzug
der Duldungsaufgabe (wie vor) 5.454.545 DM
Duldungsaufgabe - 4.000.000 DM

Der Neffe B zahlt Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 1.454.545 DM

Der Fiskus erhält zwar immer noch Schenkungsteuer auf insgesamt DM 10.454.545; das rechtfertigt sich aber daraus, daß der Vorteil aus der Differenz zwischen Steuerwert und Verkehrswert bei der Berechnung der Schenkungsteuer nur insoweit durchschlägt, wie die Differenz auf den unentgeltlichen Teil der Zuwendung (54,54 %) entfällt.

IV. Gemischte Schenkung von nach § 13 a ErbStG begünstigtem Vermögen

Die Unrichtigkeit der Behandlung von gemischten Schenkungen mit Duldungsaufgabe nach dem Erlaß wird auch deutlich, wenn Vermögen Gegenstand der Zuwendung ist, welche nach § 13 a ErbStG begünstigt ist.

3. Abwandlung des Grundbeispiels

Im Grundbeispiel bestehe das Vermögen der Personengesellschaft aus Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.v. § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Wie im Grundbeispiel zahlen die Adoptivkinder Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von DM 9.000.000, während der Neffe B eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung vor Abzug

der Duldungsaufgabe erhält von 5.000.000 DM
Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 ErbStG - 500.000 DM
Zwischensumme 4.500.000 DM
40 % Abschlag nach § 13 a Abs. 2 ErbStG 1.800.000 DM
steuerpflichtig vor Abzug der Duldungsaufgabe 2.700.000 DM

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Nach dem Erlaß wird nur die Hälfte der Duldungsaufgabe dem entgeltlichen Teil zugeordnet, das sind DM 2.000.000.

Nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG ist die dem unentgeltlichen Teil zugerechnete Last jedoch nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des **nach** Anwendung des § 13 a anzusetzenden Wertes dieses Vermögens zu dem Wert **vor** Anwendung des § 13 a entspricht. Abzugsfähig sind also

2.700.000
----- = 54 % x DM 2.000.000 1.080.000 DM
5.000.000

Der Neffe B zahlt also Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 1.620.000 DM

Insgesamt erhält der Fiskus also Schenkungsteuer auf DM 10.620.000, obwohl die Schenkerin insgesamt nur DM 10.000.000 zu verschenken hat. Die Steuervergünstigung des § 13 a ErbStG wird durch die doppelte Kürzung der Nutzungsaufgabe nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG und den Erlaß vom 06.12.1993 überkompensiert.

Richtigerweise müßte gerechnet werden:

Steuerwert des unentgeltlichen Teils der Zuwendung
nach Anwendung des § 13 a ErbStG, wie vor 2.700.000 DM
Abzug der Duldungsaufgabe nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG
54 % x 4.000.000 = - 2.160.000 DM

Der Neffe B zahlt Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 540.000 DM

Der Fiskus erhält Schenkungsteuer auf DM 9.540.000. Das Zurückbleiben der Summe der steuerpflichtigen Erwerbe hinter dem Steuerwert vor Anwendung des § 13 a ErbStG ist durch § 13 a ErbStG gerechtfertigt.

4. Abwandlung des Grundbeispiels

Man nehme an, im Grundbeispiel bestehe das Vermögen der Personengesellschaft aus Betriebsvermögen i.S.v. § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG.

Vor Abzug der Duldungsaufgabe sind die Verhältnisse wie bei der Abwandlung des Grundbeispiels: Der Neffe B hat eine Bemessungsgrundlage für die

Schenkungssteuer vor Abzug der Duldungsaufgabe von 2.700.000 DM

Nach dem Erlaß würden dem unentgeltlichen Teil nur 50 %

der Duldungsaufgabe zugerechnet, die nach § 10 Abs. 6 Satz 4

ErbStG ungekürzt abzugsfähig sind - 2.000.000 DM

Der Neffe zahlt also Schenkungsteuer auf eine Bereicherung von 700.000 DM

Der Fiskus erhält Schenkungsteuer auf insgesamt DM 9.700.000. Dadurch wird die in § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG enthaltene Anordnung des Gesetzgebers, bei der Schenkung von Betriebsvermögen die in § 13 a ErbStG vorgesehenen Abzüge zu machen und trotzdem Schulden und Lasten in vollem Umfang abzuziehen, konterkariert.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Daß diese Lösung nicht dem Sinne des Gesetzes entspricht, sieht man in dem Fall, daß der entgeltliche und der unentgeltliche Teil der Übertragung des Gesellschaftsanteils zeitlich so auseinandergezogen werden, daß getrennt zu steuernde Rechtsgeschäfte vorliegen:

5. Abwandlung des Grundbeispiels

Die in der 4. Abwandlung dargestellte entgeltliche Übertragung des halben Gesellschaftsanteils für DM 5.000.000 findet wiederum im Jahr 01 statt, wobei die Schenkerin das Geld an die Adoptivkinder weiterleitet. Die unentgeltliche Übertragung der anderen Hälfte des Gesellschaftsanteils unter Einräumung des Nutzungsrechts erfolgt im Jahr 02. Die entsprechende Bereicherung des Neffen B in 02 berechnet sich folgendermaßen:

Verkehrswert und Steuerwert der zweiten Hälfte des Gesellschaftsanteils 5.000.000 DM

Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 ErbStG - 500.000 DM
Zwischensumme 4.500.000 DM
40 % Abschlag nach § 13 a Abs. 2 ErbStG - 1.800.000 DM
Steuerwert vor Anwendung des § 13 a ErbStG 2.700.000 DM
Abzug der Duldungsaufgabe in vollem Umfang
gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG - 4.000.000 DM
der Neffe B hat steuerlich eine negative Bereicherung von - 1.300.000 DM

Man kann sich fragen, ob das Entstehen von negativen Erwerben nicht gegen die hier vertretene Auffassung spricht. Der Gesetzgeber hat jedoch in § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG das Entstehen eines negativen Erwerbs bei der Schenkung oder Vererbung von Betriebsvermögen bewußt in Kauf genommen. Dafür gibt es auch einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund: das Betriebsvermögen unterliegt so vielen wirtschaftlichen Risiken und sozialen Verantwortungen, daß der Gesetzgeber die Kürzung beim Bruttobetriebsvermögen vornehmen wollte, während mit dem übernommenen Betriebsvermögen zusammenhängende Schulden und Lasten trotz der teilweisen Befreiung nach § 13 a ErbStG in vollem Umfang abzugsfähig sein sollen. Diese ausdrückliche gesetzgeberische Wertung ist zu respektieren. Vor allem aber besteht keine Veranlassung, sich über diese gesetzgeberische Wertung nur dann hinwegzusetzen, wenn - gewissermaßen zufällig - gleichzeitig mit der Schenkung unter Duldungsaufgabe noch ein entgeltliches Geschäft abgewickelt wird und beide in einem einheitlichen Rechtsgeschäft zu einer gemischten Schenkung verbunden werden. Wenn die nackte Schenkung unter Duldungsaufgabe, wie vom Gesetzgeber gewollt, zu einer negativen Bereicherung des beschenkten Neffen führt, so ist die zeitliche Verbindung mit einem entgeltlichen Teilgeschäft kein vernünftiger Grund für eine abgeänderte Behandlung.

Im übrigen muß auch hier die Summe der steuerlichen Bemessungsgrundlagen betrachtet werden: der Fiskus erhält auch nach der hier vertretenen Auffassung Schenkungsteuer auf

Bemessungsgrundlage für die Schenkung an die Adoptivkinder 9.000.000 DM
Bemessungsgrundlage für die Schenkung an den Neffen - 1.300.000 DM
Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer insgesamt 7.700.000 DM

Die Bemessungsgrundlage bleibt damit um DM 2.300.000 hinter dem vor Anwendung des § 13 a ErbStG anzusetzenden Wert zurück. Dies entspricht den Abzügen nach § 13 a auf den unentgeltlichen Anteil von DM 5.000.000 und entspricht dem in § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG ausdrücklich zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Im Erbfall wäre folgende Erbschaftsteuer entstanden:

Betriebsvermögen 10.000.000 DM
Freibetrag nach § 13 a Abs. 1 ErbStG - 500.000 DM
9.500.000 DM
40 % Abschlag nach § 13 a Abs. 2 ErbStG - 3.800.000 DM
Zwischensumme 5.700.000 DM

nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG in vollem Umfang abzugsfähige Schuld - 5.000.000 DM
nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG in vollem Umfang abzugsfähige Last - 4.000.000 DM
negativer Erwerb des Neffen im Erbfall - 3.300.000 DM

Im Erbfall ist also nicht nur die Duldungsaufgabe, sondern auch die bare Ausgleichszahlung voll von dem nach Anwendung des § 13 a anzusetzenden Wert abzugsfähig. Deshalb ist es nicht unangemessen, daß im Falle der gemischten Schenkung die Anwendung der Begünstigung nach § 13 a ErbStG nur für den als entgeltlich behandelten Teil wegfällt, daß aber für den als unentgeltlich behandelten Teil die Begünstigung des § 13 a ErbStG i.V.m. § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG gewährt wird.

V. Zusammenfassung

- Die vorgeschlagene schenkungsteuerliche Behandlung der sogenannten "Mischfälle" in Abschnitt R 17 Abs. 4 des Entwurfs der ErbStR ist unrichtig. Sie führt zu einer Überbesteuerung, die besonders in den Fällen deutlich wird, in denen der Anteil des entgeltlichen Geschäfts an der gemischten Schenkung hoch ist, während der Steuerwert der Zuwendung gar nicht oder nur geringfügig hinter dem Verkehrswert zurückbleibt.
- Eine Kürzung des Wertes der Duldungsaufgabe wegen des Zurückbleibens des Steuerwertes einer Zuwendung hinter dem Verkehrswert ist nicht begründet.

4.1.1.2