

## LEITSÄTZE

1. Der für die Berücksichtigung von Vorerwerben maßgebliche Zehnjahreszeitraum des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG ist rückwärts zu berechnen. Dabei ist der Tag des letzten Erwerbs mitzuzählen.
2. Bei der Berechnung des Zehnjahreszeitraums des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG ist § 108 Abs. 3 AO nicht anzuwenden.

## ZUSAMMENFASSUNG

Der BFH hatte im vorliegenden Fall zu entscheiden, wie der Zehnjahreszeitraum nach § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG zu berechnen ist.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und seine Ehefrau übertrugen ihrem Sohn mit notariell beurkundetem Vertrag vom 31.12.1998 ein bebautes Grundstück unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. In der Folgezeit übertrug der Kläger seinem Sohn ebenfalls unentgeltlich mit notariell beurkundetem Vertrag vom 29.12.1999 ein bebautes Grundstück und mit notariell beurkundetem Vertrag vom 31.12.2008 ein bebautes Grundstück unter Nießbrauchsvorbehalt.

Das FA setzte für die Zuwendung vom 31.12.2008 Schenkungsteuer fest, wobei auch die Schenkung vom 31.12.1998 als Vorerwerb i.S. des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG berücksichtigt wurde. Das FA ging davon aus, die Zuwendung vom 31.12.1998 sei innerhalb des Zehnjahreszeitraums des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG erfolgt und damit bei der Berechnung der Steuer für den Letzterwerb einzubeziehen. Nach Auffassung des FA führe die zwingende Anwendung der §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 Alternative 1 BGB über § 108 Abs. 1 AO – unabhängig davon, ob die Zehnjahresfrist ausgehend vom ersten Erwerb vorwärts oder ausgehend vom letzten Erwerb rückwärts zu berechnen ist – zur Erfassung der Zuwendung vom 31.12.1998 als Vorschenkung bezogen auf den Erwerb vom 31.12.2008.

Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Niedersächsische FG mit Gerichtsbescheid vom 12.6.2011 statt (EFG 2012, 260). Der Zehnjahreszeitraum des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG sei nach seiner natürlichen Länge zu bestimmen, da angesichts des belastenden Charakters der Vorschrift im Zweifel die für den Steuerpflichtigen weniger belastende Auslegungsalternative zugrunde gelegt werden müsse.

Die gegen die Entscheidung des FG Niedersachsen erhobene Revision des FA hat der BFH nunmehr mit Urteil vom 28.3.2012 zurückgewiesen.

Zwar bestätigt der BFH, dass der Zehnjahreszeitraum gem. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187ff. BGB – hier in analoger Anwendung rückwärts – zu berechnen ist, kommt jedoch durch die Anwendung der §§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 Alternative 2 BGB unter gleichzeitigem Ausschluss des § 108 Abs. 3 AO im Ergebnis ebenfalls zu einer taggenauen Berechnung des Zehnjahreszeitraums.

## PRAXISFOLGEN

Bislang war ungeklärt, wie der Zehnjahreszeitraum nach § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG zu berechnen war. Zwar ging die h.M. in der Literatur – wenn gleich ohne differenzierte Begründung – davon aus, dass der Zehnjahreszeitraum taggenau zu bestimmen ist (Högl, in: Gürsching/Stenger, BewG/ErbStG, § 14 ErbStG, Rn. 25, Stand: Sept. 2010; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 14 ErbStG, Rn. 7, Stand: März 2009; Götz, in: Fischer u.a., ErbStG, 3. Aufl. 2011, § 14 ErbStG, Rn. 13–15; Maier/Ohletz, in: Wilms/Jochum, Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz, § 14 ErbStG, Rn. 23, Stand: März 2010; Weinmann, in: Moench/Weinmann, ErbStG, November 2009, § 14 ErbStG, Rn. 6; Tiedtke/Wälzholz, in: Tiedtke, ErbStG, 2009, § 14 ErbStG, Rn. 10; Halaczinsky, ErbStB 2006, 187ff., 188; fraglich die Auffassung von Fliedner,

UVR 2009, 304ff., 306, der ausgehend vom Tag des letzten Erwerbs zunächst einen Tag in die Zukunft gehen will und den Zehnjahreszeitraum am Tag, der auf den Tag des letzten Erwerbs folgt, beginnen lässt und so auch über die analoge Anwendung des § 187 Abs. 1 BGB bei rückwärtiger Berechnung im Ergebnis zu einer taggenauen Berechnung des Zehnjahreszeitraums kommt. A.A. soweit ersichtlich lediglich Geck, in: Kapp/Ebeling/Geck, ErbStG, April 2008, § 14, Rn. 58), abschließend geklärt war diese Frage jedoch bislang nicht.

Der BFH hat nunmehr – mit überzeugender Begründung – Klarheit geschaffen. Da der jeweils letzte Erwerb den Anlass der Fristberechnung darstellt, sei die Frist ausgehend von diesem letzten Erwerb rückwärts zu berechnen. Der Letzterwerb stelle dabei jedoch nicht das fristauslösende Ereignis i.S. v. § 187 Abs. 1 BGB dar. Dem würde widersprechen, dass § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG voraussetzt, dass Letzterwerb und Vorerwerb „innerhalb“ des Zehnjahreszeitraums liegen. Beginn des Zehnjahreszeitraums sei daher – aufgrund der Rückwärtsrechnung – das Ende des Tages, an dem der letzte Erwerb erfolgt ist. Eine Verlängerung des Zehnjahreszeitraums über § 108 Abs. 3 AO scheidet nach Sinn und Zweck des § 14 ErbStG aus.

Diese Argumentation ist u.E. zutreffend. Der Wortlaut des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG weicht vom Regelfall steuerlicher Fristen ab. Diese enthalten – neben der Dauer der Frist – die Angabe des fristauslösenden Ereignisses sowie den Fristbeginn „nach“ Eintritt des Ereignisses. So bestimmt beispielsweise § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 5 ErbStG (identischer Formulierungsaufbau z.B. in § 13 Abs. 1 Nr. 2 S. 2, Nr. 3 S. 2, Nr. 4c S. 5, Nr. 13 S. 3 ErbStG, § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG, § 30 Abs. 1 ErbStG, § 31 Abs. 7 S. 2 ErbStG), dass die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt, wenn der Erwerber das Familienheim „innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb“ nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Sowohl die Dauer der Frist (zehn Jahre), das fristauslösende Ereignis (Erwerb) als auch der Fristbeginn (nach Erwerb) sind eindeutig definiert. Die Formulierung „nach Erwerb“ macht deutlich, dass der Fristbeginn dem fristauslösenden Ereignis im zeitlichen Ablauf nachfolgt und eröffnet so den Anwendungsbereich des § 187 Abs. 1 BGB über § 108 Abs. 1 AO, der den Fristbeginn letztlich pauschal auf den Beginn des nächsten Tages verlagert. Demgegenüber ergibt sich aus dem Wortlaut des § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG weder der erste oder der letzte Erwerb als auslösendes Ereignis, noch der Beginn des Zehnjahreszeitraums („nach“ dem ersten oder „vor“ dem letzten Erwerb), sondern lediglich, dass Erwerbe, die „innerhalb von zehn Jahren“ anfallen, zusammenzurechnen sind. U.E. folgerichtig kommt der BFH daher zu dem Ergebnis, dass – da auch der Letzterwerb „innerhalb“ des Zehnjahreszeitraums liegen muss – der Letzterwerb nicht als fristauslösendes Ereignis i.S.d. § 187 Abs. 1 BGB in Betracht kommt.

Insoweit ist es u.E. konsequent, nicht den letzten Erwerb, sondern das Ende des Tages des Letzterwerbes als Beginn für die Fristberechnung heranzuziehen und somit über § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 Alternative 2 BGB zu einer im Ergebnis taggenauen Berechnung des Zehnjahreszeitraums zu gelangen.

Jülicher hat hierzu zutreffend ausgeführt, dass die jährliche Zuwendung an ein Kind an seinem Geburtstag in Höhe von jeweils 1/10 eines gedachten gleichbleibenden Freibetrags nicht zur Festsetzung von Schenkungsteuer führen dürfe (Jülicher, a.a.O.). Dies ist angesichts des nun ergangenen Urteils des BFH nunmehr sichergestellt.

**Dipl.-Ök. Frank Heggemann**, LL.M., StB, Manager Tax, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Essen, und **Franz-Josef Tönnemann**, StB, Haselünne