

Beschluss vom 12. September 2011, VIII B 70/09

Zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung: Konkurrenz von Einkommensteuer und Schenkungsteuer - Ergehen eines geänderten Einkommensteuerbescheids während der Anhängigkeit eines Beschwerdeverfahrens beim BFH wegen eines AdV-Beschlusses

BFH VIII. Senat

FGO § 128 Abs 3, FGO § 68, FGO § 69 Abs 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 2, BewG § 12 Nr 3, BGB § 1378 Abs 3, ErbStG § 1 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1, ErbStG § 5 Abs 2

vorgehend FG Münster, 05. April 2009, Az: 12 V 446/09 E

Leitsätze

1. NV: Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung unter Eheleuten zur einkommensteuerrechtlichen Erfassung eines Zinsanteils führt, da zugleich die Voraussetzungen einer schenkungsteuerrechtlichen freigiebigen Zuwendung erfüllt sind.
2. NV: Ergeht während der Anhängigkeit eines Beschwerdeverfahrens beim BFH wegen eines AdV-Beschlusses ein geänderter Einkommensteuerbescheid, so wird dieser Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. In diesem Fall kann der BFH regelmäßig selbst über die AdV entscheiden.

Tatbestand

- 1 I. Mit notariellem Ehevertrag vom 4. November 1994 beendeten der Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller zu 1.) und seine damalige Ehefrau, die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin und Beschwerdegegnerin zu 2. (Antragstellerin zu 2.), ihren bisherigen Güterstand der Zugewinngemeinschaft und vereinbarten Gütertrennung. Der bis zu diesem Vertrag entstandene Zugewinn der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. wurde auf 600.000 DM festgelegt. Der Antragsteller zu 1. verpflichtete sich, der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. diesen Betrag zinslos bis spätestens 31. Dezember 1999 als Ausgleichsbetrag zu zahlen. Der Antragsteller zu 1. verpflichtete sich zudem eine Grundschuld zur Sicherung des Zugewinnausgleichsanspruchs der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. in Höhe von 600.000 DM zu beantragen und dieses Grundpfandrecht samt Zinsen an die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. zur Sicherung des Zahlungsverprechens abzutreten. Er zahlte im Jahr 2002 (Streitjahr) der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. 600.000 DM.
- 2 Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) ermittelte in Bezug auf die erhaltene Zahlung in Höhe von 600.000 DM auf der Grundlage des § 12 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) einen Zinszufluss bei der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. im Jahr 2002 in Höhe von 72.092 €. Diesen Betrag setzte das FA als zusätzliche Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an. Dagegen legten der Antragsteller zu 1. und die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. Einspruch ein und beantragten zugleich die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Nachzahlungsbetrages ohne Sicherheitsleistungen. Dies lehnte das FA ab. Das Finanzgericht (FG) setzte die Vollziehung des streitigen Nachzahlungsbetrags mit Beschluss vom 6. April 2009 ohne Sicherheitsleistungen aus und ließ die Beschwerde gegen diese Entscheidung zu. Das FA legte gegen den Beschluss des FG Beschwerde ein.
- 3 Am ... April 2009 verstarb die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. Die Antragstellerin zu 2. trat die Gesamtrechtsnachfolge an.
- 4 Mit Bescheid vom 9. Oktober 2009 änderte das FA den streitigen Einkommensteuerbescheid hinsichtlich unstreitiger Beteiligungserträge. Die Höhe der Kapitaleinkünfte blieb unberührt.

- 5 Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 31. Dezember 2009 wurde über das Vermögen des Antragstellers zu 1. das Insolvenzverfahren eröffnet.

Entscheidungsgründe

- 6 II. 1. Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde des FA führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Beschlusses. Denn Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 12. Dezember 2008. An dessen Stelle ist während des Beschwerdeverfahrens der Änderungsbescheid vom 9. Oktober 2009 getreten. Damit liegt dem Beschluss des FG ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass die gewährte AdV ebenfalls gegenstandslos geworden ist (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Oktober 1994 VIII B 101/94, BFH/NV 1995, 611).
- 7 Der Bescheid vom 9. Oktober 2009 ist analog § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des AdV-Verfahrens geworden. Denn § 68 FGO gilt entsprechend im gerichtlichen Aussetzungsverfahren und zwar auch dann, wenn das Vorverfahren der Hauptsache noch nicht abgeschlossen ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 1995, 611). Eine Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Entscheidung ist zwar zulässig (Senatsbeschluss vom 26. März 1991 VIII B 83/90, BFHE 163, 510, BStBl II 1991, 463), aber vorliegend nicht zweckmäßig. Die Sache ist spruchreif. Die Feststellungen des FG und die vorliegenden Akten reichen auch im Hinblick auf den geänderten Einkommensteuerbescheid aus, um über den Aussetzungsantrag abschließend entscheiden zu können. Insbesondere betrafen die vom FA durchgeführten Änderungen nicht die allein streitigen Einkünfte der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. aus Kapitalvermögen.
- 8 2. Die Beschwerde des FA ist in der Sache hinsichtlich des Antrags auf AdV des Antragstellers zu 1. begründet. Denn dieser Antrag ist unzulässig, weil es am erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis mangelt. Das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis fehlt u.a. dann, wenn wegen eines laufenden Insolvenzverfahrens keine Zwangsvollstreckung stattfinden könnte (BFH-Beschluss vom 15. Februar 2002 XI S 32/01, BFH/NV 2002, 940). Über das Vermögen des Antragstellers zu 1. wurde am 31. Dezember 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet, welches bisher nicht beendet ist. Folglich droht derzeit keine Zwangsvollstreckung des FA in das Vermögen des Antragstellers zu 1. Der Umstand, dass die Unzulässigkeit des Antrags erst nach dem Beschluss der Vorinstanz eingetreten ist, hat keine Auswirkung auf das Ergebnis. Denn für die Prüfung der Begründetheit der Beschwerde ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Beschwerdeentscheidung maßgeblich (BFH-Beschlüsse vom 15. Mai 2009 IV B 24/09, BFH/NV 2009, 1402; vom 12. Februar 1969 VII B 60/66, BFHE 95, 84, BStBl II 1969, 318).
- 9 3. Die Beschwerde des FA bleibt in Bezug auf den Aussetzungsantrag der Antragstellerin zu 2. in der Sache ohne Erfolg. Die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides für 2002 vom 9. Oktober 2009 ist aufgrund dieses Antrags ohne Sicherheitsleistung auszusetzen. Denn der Senat hat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Ansatzes der Zinsanteile der gestundeten Zugewinnausgleichsforderung als Kapitalerträge.
- 10 a) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei der summarischen Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts im Aussetzungsverfahren neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (BFH-Beschlüsse vom 26. April 2004 VI B 43/04, BFH/NV 2004, 1257; vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182).
- 11 b) Nach diesen Maßstäben liegen die Voraussetzungen für eine AdV der streitigen Einkommensteuer auf die Kapitaleinkünfte der Antragstellerin zu 2. vor. Bei summarischer Prüfung sprechen gewichtige Argumente dafür, dass das FA bezüglich der Antragstellerin zu 2. zu Unrecht Zinsen für die Stundung der Ausgleichsforderung als Einnahmen aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterworfen hat. Zwar sind die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür dem Grunde nach erfüllt (s. unter II.3.b aa dieses Beschlusses). Jedoch kommt zugleich eine Schenkung der Antragstellerin zu 2. im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) in Betracht (s. unter II.3.b bb dieses Beschlusses). Um eine Doppelbesteuerung dem Grunde nach zu verhindern, muss die Ertragsbesteuerung in derartigen Konstellationen zurücktreten (s. unter II.3.b cc dieses Beschlusses).
- 12 aa) Bei grundsätzlicher Betrachtung hat die Antragstellerin zu 2. durch die Stundung der Zugewinnausgleichsforderung Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt.

- 13** (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bezieht, wer Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1987 VIII R 156/84, BFHE 151, 512, BStBl II 1988, 252). Dabei ist unerheblich, ob die zu Grunde liegende Kapitalforderung selbst steuerbar ist. Nach der Rechtsprechung des BFH fließen mit der Rückzahlung einer länger als ein Jahr gestundeten Forderung auch dann (einkommen-)steuerbare Zinsen zu, wenn die Unverzinslichkeit der Forderung explizit vereinbart wurde (BFH-Beschluss vom 8. Januar 1998 VIII B 76/96, BFH/NV 1998, 963, m.w.N.). In diesem Fall ist der Rückzahlungsbetrag grundsätzlich in einen nicht steuerbaren Tilgungs- und in einen steuerbaren Zinsanteil gemäß § 12 Abs. 3 BewG aufzuteilen (BFH-Urteile vom 26. Juni 1996 VIII R 67/95, BFH/NV 1997, 175; vom 17. März 2010 X R 38/06, BFHE 229, 163, BStBl II 2011, 622). Eine unverzinsliche Kapitalforderung i.S. des § 12 Abs. 3 BewG liegt vor, wenn zum einen Zinsen nicht vereinbart werden und zum anderen die Forderung bereits entstanden ist, aber nicht binnen eines Jahres getilgt wurde (Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 12 Rz 41).
- 14** (2) Würde die Beurteilung allein auf die vorstehenden Grundsätze gestützt, könnten der Antragstellerin zu 2. Zinsen in der vom FA ermittelten Höhe zuzurechnen sein. Denn die Zugewinnausgleichsforderung ist eine auf Geld gerichtete Kapitalforderung. Der Anspruch auf diese Ausgleichszahlung entstand mit Vollzug des Güterstandswechsels und damit mit Abschluss des Ehevertrages (§ 1378 Abs. 3 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Der Ehevertrag beinhaltet weiterhin eine Vereinbarung über eine zinslose Stundung der Ausgleichszahlung über fünf Jahre zu einem bestimmten Termin. Für die Einordnung als gestundete Kapitalforderung ist unerheblich, dass der Antragsteller zu 1. berechtigt war, die Forderung jederzeit zu erfüllen.
- 15** bb) Allerdings kann der vorliegende Sachverhalt auch die Voraussetzungen einer Schenkung i.S. des § 1 Abs. 1 des ErbStG erfüllen.
- 16** (1) Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH kann in der unentgeltlichen Überlassung einer Kapitalsumme auf Zeit eine Schenkung i.S. des ErbStG liegen (BFH-Urteil vom 31. März 2010 II R 22/09, BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806, m.w.N.). Gegenstand der Schenkung bzw. freigebigen Zuwendung ist nicht ein konkreter Ertrag, der dem Zuwendenden entgeht, sondern die dem Verzicht auf die eigene Nutzungsmöglichkeit seitens des Zuwendenden korrespondierende Gewährung der Nutzungsmöglichkeit durch den Zuwendungsempfänger (BFH-Urteil vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631). Dabei ist für die Einordnung als freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 ErbStG unerheblich, dass die Überlassung von Kapital zivilrechtlich keine Schenkung ist (BFH-Urteil vom 30. März 1994 II R 105/93, BFH/NV 1995, 70). Ob eine Kapitalüberlassung aus erbschaftsteuerrechtlicher Sicht unentgeltlich erfolgt, beurteilt sich allein nach zivilrechtlichen Kriterien. Danach ist eine Kapitalüberlassung unentgeltlich, wenn der Erwerb nicht von einer ihn ausgleichenden Gegenleistung abhängt (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 27. November 1991 IV ZR 164/90, Neue Juristische Wochenschrift 1992, 564). Eine sich danach ergebende Unentgeltlichkeit der Kapitalüberlassung zwischen Ehegatten wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Verzicht auf Zinsen eine ehebedingte unbenannte Zuwendung ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 70).
- 17** (2) Vorliegend sind nach einer summarischen Prüfung die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung erfüllt. Denn die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. hat eine Kapitalforderung objektiv unentgeltlich auf eine bestimmte Zeit ihrem Ehegatten, dem Antragsteller zu 1., überlassen. Sie hat sich damit der Nutzungsmöglichkeit dieses Kapitals für die Zeit der Stundung begeben. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass eine Gegenleistung an die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. vereinbart wurde. Zudem hat sich die Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2. dahingehend eingelassen, dass sie ihrem Ehemann eine --entgeltliche-- Kreditaufnahme ersparen wollte. Folglich sprechen auch die Motive für eine freigebige Zuwendung. Da der Zugewinnausgleichsanspruch vorliegend zudem ehevertraglich anerkannt wurde, ist er nach § 852 Abs. 2 der Zivilprozessordnung auch pfändbar (MünchKommBGB/Koch, 5. Aufl., § 1378 Rz 18). Damit ist für eine Ausnahmekonstellation --wie dem Verzicht auf die Geltendmachung eines Pflichtteils-- kein Raum (vgl. zur Ausnahme BFH-Urteil in BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806).
- 18** Die Steuerbarkeit der freigebigen Zuwendung der Antragstellerin zu 2. ist auch nicht gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG ausgeschlossen. Diese Norm betrifft nur den Zugewinnausgleichsanspruch selbst, nicht aber eine zinslose Stundung desselben (Kapp/Ebeling, § 5 ErbStG Rz 76).
- 19** cc) Grundsätzlich ist es tatbestandlich ausgeschlossen, mit derselben Handlung sowohl eine freigebige Zuwendung zu verwirklichen (§ 7 ErbStG) als auch wirtschaftlich am Markt teilzunehmen (§ 2 EStG; Zugmaier in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 33). Vorliegend unterfällt jedoch ein und derselbe Lebenssachverhalt tatbestandlich sowohl der Einkommen- als auch der Schenkungsteuer. In diesem Fall hat bei summarischer Prüfung

die Ertragsbesteuerung zurückzutreten. Es fehlt bei der Antragstellerin zu 2. an einer Handlung, die auf das Erzielen von Einnahmen am Markt gerichtet ist. Wenn jemand einer anderen Person etwas schenken möchte, ist seine Handlung gerade keine Erwerbshandlung, denn sie ist nicht auf Einkünfteerzielung am Markt, also auf einen Hinzuerwerb von Einkommen, ausgelegt (Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz A 117). Fehlt es jedoch an der notwendigen Erwerbshandlung, kommt eine Erfassung von Erträgen als Einkünfte im Sinne des EStG grundsätzlich nicht in Betracht.

- 20** 4. Die Vollziehung der streitigen Einkommensteuer ist ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.
- 21** a) Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ist regelmäßig ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, wenn seine Rechtmäßigkeit ernstlich zweifelhaft ist und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei einem Unterliegen des Antragstellers im Hauptsacheverfahren die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet wäre (BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2009 XI B 60/09, BFH/NV 2010, 58). Auch entfällt das öffentliche Interesse an einer Sicherheitsleistung, wenn mit Gewissheit oder großer Wahrscheinlichkeit ein für den Steuerpflichtigen günstiger Prozessausgang zu erwarten ist (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Februar 2010 V S 24/09, BFH/NV 2010, 930).
- 22** b) Nach diesen Grundsätzen kommt eine Sicherheitsleistung nicht in Betracht. Denn zum einen ist vorliegend mit großer Wahrscheinlichkeit mit einem für die Antragstellerin zu 2. positiven Verfahrensausgang zu rechnen. Zum anderen hat das FA nicht dargelegt, dass der Steueranspruch im Fall des Unterliegens der Antragstellerin zu 2. gefährdet wäre. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Gefahr bestünde, dass die (jetzige) Antragstellerin zu 2. --als Gesamtrechtsnachfolgerin ihrer Mutter, der Rechtsvorgängerin der Antragstellerin zu 2.,-- zu einer späteren Zeit nicht in der Lage sein wird, den Steueranspruch zu erfüllen. Das FA hat sich über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Antragstellerin zu 2. jedoch nicht geäußert.
- 23** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO (vgl. BFH-Beschluss vom 6. August 1971 III B 7/71, BFHE 103, 126, BStBl II 1972, 17), wobei die Gerichtskosten und die außergerichtlichen Kosten bei verbundenen Verfahren getrennt werden müssen (BFH-Beschluss vom 13. Dezember 1999 III B 15/99, BFH/NV 2000, 827).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de