

Urteil vom 22. Oktober 2014, II R 4/14

Abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen wegen des Ausfalls von Rentenzahlungen

BFH II. Senat

ErbStG § 11, ErbStG § 12, ErbStG § 23, BewG § 14, BewG § 13, BewG § 14, AO § 163 S 1, FGO § 101, FGO § 102

vorgehend FG Münster, 17. Dezember 2013, Az: 3 K 3246/12 Erb

Leitsätze

Wird für eine von Todes wegen erworbene Leibrente nach § 23 Abs. 1 ErbStG die jährliche Besteuerung des Jahreswerts gewählt und fallen die Rentenzahlungen später wegen der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung des Verpflichteten aus, kann eine abweichende Festsetzung der Erbschaftsteuer für die Ablösung der Jahressteuer nach § 23 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 163 Satz 1 AO gerechtfertigt sein, wenn der Rentenberechtigte als Erwerber den Antrag auf Ablösung der Jahressteuer erst lange Zeit nach Beginn des Zahlungsausfalls stellt und nicht damit zu rechnen ist, dass er weitere Rentenzahlungen erhalten wird. Entscheidend sind jeweils die Umstände des Einzelfalls.

Tatbestand

I.

- 1 Die im Jahr 1936 geborene Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erhielt aufgrund eines Vermächtnisses ihres 1980 verstorbenen Lebensgefährten (L) einen Betrag von ... DM sowie eine wertgesicherte Leibrente von anfangs monatlich 8.000 DM.
- 2 Mit dem Vermächtnis waren der Sohn (S) und die Tochter (T) des L als Erben beschwert. Nach Abschluss eines wegen des Vermächtnisses geführten Rechtsstreits zwischen der Klägerin und den Erben wurde T zu Lasten des S aus der Vermächtnisverpflichtung entlassen. S stellte eine Bankbürgschaft in Höhe von 1 Mio. DM.
- 3 Die Klägerin beantragte beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), die Rente nach § 23 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der für 1980 geltenden Fassung mit dem Jahreswert zu besteuern. Das FA setzte mit Bescheid vom 22. September 1982 eine jährliche Erbschaftsteuer für die Rente in Höhe von 48.000 DM fest. Die Klägerin entrichtete die jeweils am 28. Februar/1. März fällige Jahressteuer.
- 4 In den Jahren 1997/1998 wurde S zahlungsunfähig. Die Rentenzahlungen an die Klägerin wurden bis einschließlich Mai 2005 aus der Bankbürgschaft geleistet. Für die Zeit ab Juni 2005 erhielt sie wegen der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung des S keine Rentenzahlungen mehr.
- 5 Am 8. Dezember 2010 beantragte die Klägerin beim FA, die Jahressteuer nach § 23 Abs. 2 ErbStG abzulösen und wegen des Vermögensverfalls des S die Erbschaftsteuer für die Ablösung des Jahresbetrags mit 0 € anzusetzen. Das FA lehnte mit Bescheid vom 2. September 2011 eine Steuerfestsetzung mit 0 € ab und setzte zugleich die für die Ablösung zu entrichtende Erbschaftsteuer auf 186.912 € fest.
- 6 Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin weiterhin eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) begehrte, blieben ohne Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 728 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 163 AO i.V.m. § 23 Abs. 2 ErbStG.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 28. August 2012 und den Ablehnungsbescheid vom 2. September 2011 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Erbschaftsteuer für die Ablösung der Jahressteuer nach § 163 Satz 1 AO auf 0 € festzusetzen, hilfsweise einen eventuell festzusetzenden Ablösebetrag aus persönlichen Billigkeitsgründen nach § 227 AO zu erlassen.

- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des Ablehnungsbescheids sowie zur Verpflichtung des FA, die Erbschaftsteuer für die Ablösung der Jahressteuer auf 0 € festzusetzen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Ablehnung einer abweichenden Festsetzung der Erbschaftsteuer für die Ablösung der Jahressteuer durch das FA ist entgegen der Auffassung des FG ermessensfehlerhaft. Die Klägerin hat im Hinblick auf die besonderen Umstände des Streitfalls einen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen auf 0 €.
- 11** 1. Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.
- 12** a) Der Zweck des § 163 AO liegt darin, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrags insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. April 2013 II R 13/11, BFH/NV 2013, 1383, m.w.N.).
- 13** b) Die Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die gemäß § 102 FGO ggf. i.V.m. § 121 Satz 1 FGO nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (Beschluss des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingengt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (sog. Ermessensreduzierung auf Null), ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen und nach § 101 Satz 1 FGO eine Verpflichtung zum Erlass auszusprechen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24. August 2011 I R 87/10, BFH/NV 2012, 161; vom 21. August 2012 IX R 39/10, BFH/NV 2013, 11; in BFH/NV 2013, 1383).
- 14** c) Sachlich unbillig ist die Festsetzung einer Steuer, wenn sie zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint. So verhält es sich, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte-- im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 11, Rz 14, und in BFH/NV 2013, 1383, Rz 13).
- 15** Eine Billigkeitsentscheidung darf jedoch nicht dazu führen, die generelle Geltungsanordnung des den Steueranspruch begründenden Gesetzes zu unterlaufen. Sie darf nicht die Wertung des Gesetzes durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestandes abhelfen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 11, Rz 15, und vom 19. Juni 2013 II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746, Rz 37, m.w.N.).
- 16** 2. Wird für eine von Todes wegen erworbene Leibrente nach § 23 Abs. 1 ErbStG die jährliche Besteuerung des Jahreswerts gewählt und fallen die Rentenzahlungen später wegen der Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung des Verpflichteten aus, kann eine abweichende Festsetzung der Erbschaftsteuer für die Ablösung der Jahressteuer nach § 23 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 163 Satz 1 AO gerechtfertigt sein, wenn der Rentenberechtigte als Erwerber den Antrag auf Ablösung der Jahressteuer erst lange Zeit nach Beginn des Zahlungsausfalls stellt und nicht damit zu rechnen ist, dass er weitere Rentenzahlungen erhalten wird. Entscheidend sind jeweils die Umstände des Einzelfalls.
- 17** a) Steuern, die von dem Kapitalwert von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen zu entrichten sind, können nach Wahl des Erwerbers statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus von dem Jahreswert entrichtet werden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Hat der Erwerber die Jahresversteuerung gewählt, hat er nach § 23 Abs. 2 Satz 1 ErbStG das Recht, die Jahressteuer zum jeweils nächsten Fälligkeitstermin mit ihrem Kapitalwert

abzulösen. Für die Ermittlung des Kapitalwerts im Ablösungszeitpunkt sind die Vorschriften der §§ 13 und 14 des Bewertungsgesetzes (BewG) anzuwenden (§ 23 Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

- 18** b) Die Erbschaftsteuer für die Ablösung nach § 23 Abs. 2 ErbStG ist in Höhe des Kapitalwerts der Jahressteuer in einem gesonderten Bescheid festzusetzen. Auf diesen Bescheid sind die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften anwendbar (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 23 Rz 32; Jüptner, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Auflage § 23 Rz 72). Damit ist auch im Rahmen des § 23 Abs. 2 ErbStG eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO möglich.
- 19** c) Beim Erwerb einer Leibrente von Todes wegen ist deren Wert nach den Verhältnissen vom Todestag des Erblassers zu ermitteln. Das gilt auch für den Fall, dass der Erwerber die Jahresversteuerung gewählt hat (vgl. BFH-Urteil vom 8. Juni 1977 II R 79/69, BFHE 128, 72, BStBl II 1979, 562).
- 20** aa) Die Erbschaftsteuer entsteht bei Erwerben von Todes wegen nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers. Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer ist, soweit im ErbStG nichts anderes bestimmt ist, nach § 11 ErbStG auch für die Wertermittlung maßgebend (sog. Stichtagsprinzip).
- 21** Die Wertermittlung nach § 11 ErbStG stellt eine Momentaufnahme dar und nicht das Ergebnis einer dynamischen Betrachtung, mit der sich auch die weitere wertmäßige Entwicklung des Erwerbs nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung erfassen ließe. Nachträglich eingetretene Umstände können deshalb grundsätzlich nicht bei der Festsetzung der Steuer berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 2. März 2006 II R 57/04, BFH/NV 2006, 1480, m.w.N.).
- 22** bb) Die Besteuerung geht bei einer von Todes wegen erworbenen Leibrente davon aus, dass der Erwerber als Berechtigter die Rente bis zu seinem Ableben erhält. Wählt der Erwerber die Besteuerung nach dem Jahreswert der Rente gemäß § 23 Abs. 1 ErbStG, muss er die Jahressteuer grundsätzlich in unveränderter Höhe bis zu seinem Ableben entrichten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 128, 72, BStBl II 1979, 562). Wählt der Erwerber nicht die Jahresversteuerung, wird der Kapitalwert der Rente auf den Todeszeitpunkt des Erblassers unter Berücksichtigung des vollendeten Lebensalters des Berechtigten ermittelt und besteuert (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 14 Abs. 1 BewG in der für 1980 geltenden Fassung i.V.m. Anlage 9 zu § 14 BewG a.F.); umso jünger der Rentenberechtigte zum Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers ist, umso höher ist der Kapitalwert der lebenslänglichen Rente. Diese Besteuerung kann dazu führen, dass der Rentenberechtigte nicht über genügend liquide Mittel zur Begleichung der anfallenden Erbschaftsteuer verfügt. Nach dem Tod des Erblassers eintretende Leistungsstörungen werden erbschaftsteuerrechtlich nicht berücksichtigt, soweit nicht ein Fall des § 14 Abs. 2 BewG vorliegt.
- 23** d) Das im Erbschaftsteuerrecht geltende Stichtagsprinzip (vgl. § 11 ErbStG) schließt es jedoch nicht generell aus, dass im Einzelfall nachträglich eintretende Umstände eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 AO rechtfertigen können. Im Zusammenhang mit der Besteuerung einer von Todes wegen erworbenen Leibrente nach § 23 Abs. 1 ErbStG kann eine sachliche Unbilligkeit dadurch eintreten, dass die Besteuerung an die lebenslängliche Leistung der Rente anknüpft und die Rentenzahlungen tatsächlich aufgrund von Umständen entfallen, die der Rentenberechtigte nicht zu vertreten hat. Insoweit kommt es zu einem ungewollten Überhang des Steuertatbestandes, weil der Rentenberechtigte zwar keine Zahlungen mehr erhält, aber weiterhin bis zu seinem Ableben nach § 23 Abs. 1 ErbStG die Jahressteuer für eine lebenslängliche Rente zu entrichten hat.
- 24** In der Literatur wird für Fälle, in denen der Verpflichtete wegen Insolvenz keine Rentenzahlungen mehr an den Berechtigten leistet, ebenfalls ein Erlass der Erbschaftsteuer befürwortet (vgl. Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 23 ErbStG Rz 7; Jüptner, a.a.O., § 23 Rz 33; Eisele in Kapp/Ebeling, § 23 ErbStG, Rz 16; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 23 Rz 9; Weinmann in Moench/Weinmann, § 23 ErbStG Rz 26).
- 25** e) Entfällt die Zahlung einer Leibrente wegen der Zahlungsunfähigkeit des Verpflichteten, spricht auch die mangelnde Verwertbarkeit des Rentenstammrechts für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen.
- 26** Unter einer Leibrente (vgl. § 759 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) ist ein einheitliches nutzbares Recht zu verstehen, das dem Berechtigten für die Lebensdauer eines Menschen eingeräumt ist und dessen Erträge aus fortlaufend wiederkehrenden gleichmäßigen Leistungen in Geld oder vertretbaren Sachen bestehen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. März 1980 III ZR 179/78, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1981, 128).

- 27** Der Berechtigte kann den erworbenen Rentenanspruch nach dem Erwerb regelmäßig nicht durch einen Verkauf verwerten. Das Rentenstammrecht ist im Zweifel nicht übertragbar (Palandt/ Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 73. Aufl., § 759 Rz 7a). Ein Markt für derartige Rentenansprüche ist nicht ersichtlich. Der Erwerber einer Leibrente ist vielmehr darauf angewiesen, dass die Rente auch tatsächlich für die gesamte Lebensdauer entrichtet wird. Insoweit unterscheidet sich der Anspruch auf eine Leibrente grundlegend von einem anderen Vermögensgegenstand, der ohne weiteres veräußert werden kann und bei dem der Erwerber zumindest die Möglichkeit hat, den Wert bei Gefahr einer drohenden Vermögensminderung zu realisieren.
- 28** 3. Die auf anderen Rechtsgrundsätzen beruhende Vorentscheidung war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Ablehnungsbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung des FA sind ebenfalls aufzuheben. Das FA hat die von der Klägerin begehrte, von § 23 Abs. 2 ErbStG abweichende Steuerfestsetzung ermessensfehlerhaft abgelehnt. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Streitfalls ist es sachlich unbillig, Erbschaftsteuer für die im Dezember 2010 beantragte Ablösung der Jahressteuer festzusetzen. Das FA wird deshalb verpflichtet, die Erbschaftsteuer auf 0 € festzusetzen.
- 29** Die Klägerin hat bereits seit Juni 2005 keine Rentenzahlungen mehr erhalten. Den Antrag auf Ablösung der Jahressteuer nach § 23 Abs. 2 ErbStG hat sie erst im Dezember 2010 gestellt. Bis zum Zeitpunkt der Antragstellung sind über fünf Jahre vergangen, in denen keine Rentenzahlungen geleistet wurden. Während dieses Zeitraums haben sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass S als Verpflichteter die Rentenzahlungen an die Klägerin wieder aufnehmen wird. Für eine abweichende Steuerfestsetzung spricht auch, dass die Klägerin für den Erwerb des Rentenstammrechts aufgrund der Wahl der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 ErbStG insgesamt eine wesentlich höhere Erbschaftsteuer zu entrichten hatte, als bei einer Sofortbesteuerung mit dem Kapitalwert nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 Abs. 1 BewG in der für 1980 geltenden Fassung fällig gewesen wäre. Nach überschlägiger Berechnung und ohne Berücksichtigung der sonstigen Erwerbe hätte sie bei einer Sofortbesteuerung der Rente im Jahr 1980 Erbschaftsteuer in Höhe von 743.472 DM (Jahreswert der Rente 96.000 DM, Vervielfältiger für die zum Zeitpunkt des Ablebens des L 43 Jahre alte Klägerin 15,489, Steuersatz 50 %) zahlen müssen, während sie bis zur Antragstellung nach § 23 Abs. 2 ErbStG im Dezember 2010 Erbschaftsteuer in Höhe von ca. 1.488.000 DM (31 Jahre x 48.000 DM), also mehr als das Doppelte zu entrichten hatte. Es ist deshalb allein ermessensgerecht, die Erbschaftsteuer für die Ablösung der Jahressteuer abweichend von § 23 Abs. 2 ErbStG auf 0 € festzusetzen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de