Beschluss vom 18. Februar 2015, II R 21/13

Beitrittsaufforderung an das BMF: Kürzung der abziehbaren Vermächtnislast nach § 10 Abs. 6 ErbStG?

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 6, ErbStG § 13a, FGO § 122 Abs 2

vorgehend FG Münster, 10. April 2013, Az: 3 K 604/11 Erb

Leitsätze

NV: Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten und zu der Frage Stellung zu nehmen, ob ein Geldvermächtnis, das einen Erben oder Vermächtnisnehmer beschwert, ohne Rücksicht auf die Zusammensetzung des ererbten oder durch das Vermächtnis zugewendeten Vermögens in voller Höhe abziehbar ist .

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erhielt aufgrund eines Vermächtnisses ihres im Juli 2007 verstorbenen Vaters (V) 9/16 seines Anteils am Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co. KG (KG). Den restlichen Anteil erhielt ebenfalls vermächtnisweise der Bruder der Klägerin (B). Mit den Vermächtnissen war die Ehefrau des V (E) als Alleinerbin beschwert. Die Klägerin und B waren ihrerseits mit dem Untervermächtnis beschwert, an E eine lebenslange Versorgungsrente von anfangs monatlich 5.000 € zu zahlen. Die Höhe der Rente als dauernde Last ist nach den erbvertraglichen Bestimmungen veränderlich. Sie wurde nach dem Wortlaut des Erbvertrags nach dem Wert der Vermächtnisse zugunsten von B und der Klägerin und dem standesgemäßen Unterhaltsbedarf von E bemessen. Bei einer wesentlichen Veränderung dieser Verhältnisse ist die dauernde Last (Versorgungsrente) in entsprechender Anwendung des § 323 der Zivilprozessordnung anzupassen. Bei einer wesentlichen Änderung der Kaufkraft des Geldes ist gleichfalls eine angemessene Anpassung vorzunehmen.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) besteuerte den Erwerb der Klägerin auf deren Antrag gemäß Art. 3 des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) nach den Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung des Art. 1 ErbStRG (ErbStG), soweit diese neuen Vorschriften nach Art. 3 Abs. 1 ErbStRG anwendbar sind. Dementsprechend setzte das FA mit Bescheid vom 6. August 2010 die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 60.796 € fest. Dabei gewährte das FA für den Erwerb der Klägerin antragsgemäß die Steuervergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG. Die von der Klägerin an E zu zahlende Versorgungsrente bewertete das FA mit 320.190 € (Jahreswert 30.000 €, Vervielfältiger: 10,673), beschränkte den Abzug der Rentenverpflichtung aber gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

3 Mit dem während des Klageverfahrens erlassenen Bescheid vom 18. März 2013 erhöhte das FA die Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung von Vorerwerben (§ 14 ErbStG) auf 66.811 € und erklärte die Steuerfestsetzung gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung für vorläufig hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG. Dabei gewährte das FA für den Anteilserwerb im Wert von 2.714.640 € die Steuervergünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG in Höhe von 2.272.364 €. Den Abzugsbetrag für die Rentenverpflichtung von 320.190 € kürzte es um 268.023 €.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die auf den ungekürzten Abzug der Rentenverpflichtung gerichtete Klage mit der Begründung ab, die Rentenverpflichtung stehe in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögenserwerb der Klägerin und sei daher gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nur anteilig als

Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1246 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG. Die Rentenverpflichtung müsse ungekürzt in Höhe von 320.190 € als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt werden.

6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 18. März 2013 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf 24.936 € herabgesetzt wird.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Aufforderung zum Beitritt beruht auf § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, weil das vorliegende Revisionsverfahren eine auf Bundesrecht beruhende Abgabe und eine Rechtsstreitigkeit über Bundesrecht, nämlich Vorschriften des ErbStG, betrifft. Die Frage nach der richtigen Auslegung des § 10 Abs. 6 ErbStG weist Schwierigkeiten von solchem Gewicht auf, dass dem Senat die Beitrittsaufforderung als sachgerecht erscheint.

9 1. Schulden und Lasten sind nach § 10 Abs. 6 Satz 1 ErbStG nicht abzugsfähig, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen. Schulden und Lasten, die mit teilweise befreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem steuerpflichtigen Teil entspricht. Schulden und Lasten, die mit nach § 13a ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13a ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13a ErbStG entspricht. Schulden und Lasten, die mit nach § 13c ErbStG befreitem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung des § 13c ErbStG anzusetzenden Werts dieses Vermögens zu dem Wert vor Anwendung des § 13c ErbStG entspricht.

10 2. Diese Vorschriften betreffen nach ihrem Wortlaut nur Schulden und Lasten, die aufgrund ihres wirtschaftlichen Zusammenhangs den Vermögensgegenständen, die nicht der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegen oder teilweise von der Steuer befreit sind, oder dem nach § 13a oder § 13c ErbStG befreiten Vermögen konkret zugeordnet werden können. Keine ausdrückliche Regelung wird für den Fall getroffen, dass eine konkrete Zuordnung von Schulden oder Lasten zu bestimmten Vermögensgegenständen oder zu einem bestimmten Vermögen nicht möglich ist. Insbesondere wird nicht vorgeschrieben, dass solche Schulden und Lasten nur mit dem Betrag abzugsfähig sind, der dem Verhältnis des Verkehrswerts oder Steuerwerts des steuerpflichtigen Vermögens zum entsprechenden Wert des steuerfreien Vermögens entspricht.

11 Davon geht abgesehen von den Pflichtteilsansprüchen und der Pflicht des Erben zur Zahlung des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers, für die R 31 Abs. 2 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) 2003 (BStBl I 2003, Sondernummer 1, 2) und R E 10.10 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2011 (BStBl I 2011, Sondernummer 1, 2) bzw. der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergangene Erlass des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg vom 14. Januar 2015 3-S381.0/46 Sonderregelungen treffen, auch die Finanzverwaltung aus. Nach R 31 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003 und R E 10.10 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 besteht "bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten" kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen. Diese allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten sind daher auch dann in voller Höhe abziehbar, wenn zum Erwerb von Todes wegen auch ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände oder Vermögen i.S. des § 10 Abs. 6 Satz 1, 3 und 5 ErbStG gehören. Zu den allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten rechnet die Finanzverwaltung beispielsweise ein Konsumentendarlehen (H E 10.10 "Pflichtteilskürzung" der Hinweise zu den ErbStR 2011 --ErbStH 2011--, BStBl I 2011, Sondernummer 1, 117), Steuerschulden des Erblassers und die Erbfallkosten.

12 3. Geht man demgemäß davon aus, dass ein Geldvermächtnis, das einen Erben beschwert, unabhängig von der Zusammensetzung des Nachlasses als allgemeine Nachlassverbindlichkeit in voller Höhe abziehbar ist, fragt sich, ob ein Geldvermächtnis, das einen Vermächtnisnehmer beschwert, ebenfalls ohne Rücksicht auf die Zusammensetzung des durch das Vermächtnis zugewendeten Vermögens in voller Höhe abziehbar ist oder ob und

gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen und mit welcher Begründung für ein solches Untervermächtnis etwas anderes gilt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de