

Beschluss vom 05. Juli 2018, II B 122/17

Steuerwert einer gemischten Schenkung

ECLI:DE:BFH:2018:B.050718.IIB122.17.0

BFH II. Senat

ErbStG § 1 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, BewG § 5 Abs 2, BewG § 6, BewG § 14 Abs 2, FGO § 69 Abs 3 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 25. Oktober 2017, Az: 1 V 1165/17

Leitsätze

Der Wert der Bereicherung ist bei einer gemischten Schenkung durch Abzug der --ggf. kapitalisierten-- Gegenleistung vom Steuerwert zu ermitteln. Das gilt auch dann, wenn im Einzelfall der nach dem Bewertungsgesetz ermittelte Steuerwert hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt .

Tenor

Die Beschwerde des Antragstellers gegen den Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 26. Oktober 2017 1 V 1165/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) ist Erbe seines im Dezember 2014 im Alter von 83 Jahren verstorbenen Onkels (Übergeber). Mit notariellem Vertrag vom 30. Juli 2014 übertrug der Übergeber sein Grundstück auf den Antragsteller. Als Gegenleistung wurde eine monatlich zu zahlende Rente in Höhe von 300 € vereinbart, die ab dem 1. August 2014 monatlich im Voraus zu zahlen war. Zudem verpflichtete sich der Antragsteller, den Übergeber zu pflegen, zu verköstigen und erforderliche Gänge zum Arzt und/oder zur Apotheke vorzunehmen. Der Übergeber behielt sich ein lebenslängliches unentgeltliches Wohnrecht an der Wohnung im 1. Obergeschoss vor. Die Mieten aus einer vermieteten Wohnung im Erdgeschoss sollten dem Übergeber bis zu seinem Tod bzw. bis zum Auszug der 94-jährigen Mieterin weiterhin zustehen.
- 2** Der Wert des übertragenen Grundbesitzes wurde mit Bescheid vom 27. März 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30. Juli 2014 in Höhe von 251.212 € festgestellt.
- 3** Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, bei der Grundstücksübertragung handele es sich um eine gemischte Schenkung, und setzte mit Bescheid vom 4. April 2017 Schenkungsteuer in Höhe von 44.660 € fest. Den steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 223.300 € ermittelte das FA, indem es vom festgestellten Steuerwert des Grundstücks den Kapitalwert der Nutzungs- und Duldungsaufgaben, den Kapitalwert der Leistungsaufgabe, die Erwerbsnebenkosten und den Freibetrag abzog. Die Kapitalwerte der Renten- und der Pflegeverpflichtung setzte das FA dabei mit insgesamt 3.790 € an. Es berücksichtigte monatliche Beträge von 300 € (Rente) und 458 € (Pflege) und korrigierte den Kapitalwert nach § 14 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) für die tatsächliche Dauer von fünf Monaten. Den Kapitalwert des Wohnrechts und des Nießbrauchsrechts setzte es in Höhe von insgesamt 2.500 € an. Es berücksichtigte monatliche Beträge von jeweils 250 € für jede Wohnung, also insgesamt 500 € pro Monat, und korrigierte den Kapitalwert ebenfalls nach § 14 Abs. 2 BewG für die tatsächliche Dauer von fünf Monaten. Schließlich zog es Erwerbsnebenkosten in Höhe von insgesamt 1.568 € und den Freibetrag in Höhe von 20.000 € ab.

- 4 Hiergegen legte der Antragsteller Einspruch ein, über den bislang noch nicht entschieden wurde. Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA am 28. April 2017 ab. Das Finanzgericht (FG) gab dem gerichtlichen Antrag auf AdV teilweise statt. Seiner Auffassung nach bestehen ernstliche Zweifel, ob der Wert der Bereicherung vom FA zutreffend ermittelt wurde. Vielmehr sei die gemischte Schenkung im Wege einer Verhältnismäßigkeitsrechnung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Die Bereicherung habe unter Berücksichtigung der vereinbarten Gegenleistungen (gerundet) 78 % betragen. Dies führe zu einem Wert der Zuwendung in Höhe von 192.772,32 €. Nach Berücksichtigung des Freibetrags in Höhe von 20.000 € sei die Schenkungsteuer nach einem Wert der Bereicherung in Höhe von 172.700 € zu berechnen und daher der Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2017 in Höhe von 10.120 € von der Vollziehung auszusetzen. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 60 veröffentlicht.
- 5 Der Antragsteller vertritt die Auffassung, bei der Übertragung handele es sich um einen voll entgeltlichen Vertrag, für den keine Schenkungsteuer festzusetzen sei.
- 6 Er beantragt, den Beschluss des FG aufzuheben und die Vollziehung des Schenkungsteuerbescheids vom 4. April 2017 in voller Höhe auszusetzen.
- 7 Das FA beantragt, den Beschluss des FG aufzuheben und die Vollziehung des Schenkungsteuerbescheids vom 4. April 2017 nur in Höhe von 9.060 € auszusetzen.
- 8 Dazu vertritt das FA nunmehr die Auffassung, dass die Kapitalwerte der Pflegeverpflichtung und der Rentenverpflichtung --anders als die Kapitalwerte für das Wohnrecht und den Nießbrauch an der vermieteten Wohnung-- nicht nach § 14 Abs. 2 BewG zu korrigieren seien. Danach kommt das FA zu einem Wert der Bereicherung in Höhe von 178.000 €.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Beschwerde des Antragstellers ist unbegründet.
- 10 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die AdV soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Steuerbescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. April 2018 IX B 21/18, BFHE 260, 431, Rz 13, m.w.N.).
- 11 2. Im Streitfall bestehen über die gewährte AdV hinaus keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des mit dem Einspruch angefochtenen Schenkungsteuerbescheids.
- 12 a) Zutreffend hat das FA die Übertragung des Grundstücks als gemischte Schenkung angesehen.
- 13 aa) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) unterliegt der Schenkungsteuer jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. In objektiver Hinsicht ist erforderlich, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist (BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, m.w.N.). In subjektiver Hinsicht ist es notwendig, dass die Bereicherung freigebig zugewandt wird. Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reicht hierfür regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an (BFH-Urteil vom 13. September 2017 II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 16).
- 14 bb) Bleibt bei einer Zuwendung gegen Gegenleistung der Wert der Gegenleistung hinter dem Wert des Zuwendungsgegenstandes zurück, kann eine gemischt-freigebige Zuwendung (gemischte Schenkung) vorliegen. Besteht eine auffallende, über ein geringes Maß deutlich hinausgehende Diskrepanz zwischen Leistung und Gegenleistung, begründet dies die widerlegbare Vermutung, dass die Zuwendung im Umfang der Bereicherung unentgeltlich war, d.h. dass dem Zuwendenden der Wertunterschied bekannt und bewusst war (Urteil des

Bundesgerichtshofs vom 18. Oktober 2011 X ZR 45/10, Neue Juristische Wochenschrift 2012, 605, Rz 19, m.w.N.; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 289). Ein solches Missverhältnis wird regelmäßig angenommen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 20 bis 25 % unterschreitet (Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rz 51.1).

- 15** cc) Bei der im Aussetzungsverfahren vorzunehmenden summarischen Prüfung sind das FA und das FG im Streitfall zu Recht von einer gemischt-freieigen Zuwendung ausgegangen. Der Wert der im notariellen Vertrag vereinbarten Gegenleistungen steht in einem auffallenden Missverhältnis zum Verkehrswert des Grundstücks. Das Grundstück hat einen festgestellten Wert in Höhe von 251.212 €. Die übernommenen Verpflichtungen haben --ohne Berücksichtigung des § 14 Abs. 2 BewG-- zusammengerechnet einen Kapitalwert in Höhe von 74.042 € (Rentenverpflichtung 19.411 €, Pflegeverpflichtung 29.656 €, Wohnrecht 16.176 €, Nießbrauch 8.799 €). Danach liegt der Anteil der Gegenleistung in Form von Leistungs- und Nutzungsaufgaben bei weniger als 30 % des festgestellten Grundstückswerts.
- 16** Die mit dem Vertrag eingegangenen Risiken einer erhöhten Pflegebedürftigkeit des Übergebers und des daraus folgenden erhöhten Pflegeaufwands sind nicht in den Wert der Gegenleistungen einzubeziehen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG). Dabei handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Leistungsaufgabe, die erst dann erwerbsmindernd zu berücksichtigen ist, wenn die jeweilige Bedingung tatsächlich eingetreten ist (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 6 Abs. 2, 5 Abs. 2 BewG; vgl. BFH-Urteil vom 8. Februar 2006 II R 38/04, BFHE 213, 102, BStBl II 2006, 475). Im Streitfall ist es dazu aufgrund des frühen Todes des Übertragenden nicht mehr gekommen.
- 17** b) Entgegen der Auffassung des FG hat das FA zu Recht von einer gesonderten Verkehrswertberechnung abgesehen und den Wert der Bereicherung bei der gemischten Schenkung unter Berücksichtigung des Grundstückswerts unter Abzug des Kapitalwerts der Nutzungs- und Leistungsaufgaben ermittelt.
- 18** aa) Nach geltender Verwaltungsauffassung (vgl. Abschn. R E 7.4 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011) und weit überwiegender Ansicht in der Kommentarliteratur (vgl. Geck, a.a.O., § 7 ErbStG, Rz 67; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., § 7 Rz 37 ff.; Gebel, a.a.O., § 7 Rz 207 ff.; Schuck in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 5. Aufl., § 7 ErbStG Rz 50; Esskandari in v. Oertzen/Loose, ErbStG, § 7 ErbStG Rz 71 f.) ist bei einer gemischten Schenkung, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2008 entsteht, keine gesonderte Berechnung des Verhältnisses zwischen dem Verkehrswert des zugewendeten Gegenstands und dem Wert der Gegenleistung mehr erforderlich.
- 19** bb) Dieser Auffassung schließt sich der BFH an. Da sich die Bewertung des zugewandten Grundstücks, das mit einem Zweifamilienhaus bebaut ist, seit dem 1. Januar 2009 an dem gemeinen Wert orientiert (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 157 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3, 182 Abs. 2 Nr. 3, 183 BewG), kann der Wert der Bereicherung bei einer gemischten Schenkung durch bloßen Abzug der --ggf. kapitalisierten-- Gegenleistung vom Steuerwert des zugewandten Grundstücks ermittelt werden. Das gilt auch dann, wenn im Einzelfall der nach dem BewG ermittelte Steuerwert --ausnahmsweise-- hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt. Nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) muss die Bewertung des anfallenden Vermögens bei der Ermittlung der erbschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein. Diese Vorgaben hat der Gesetzgeber umgesetzt, wobei es ausreicht, dass durch die Bewertungsmethoden alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192). Soweit es im Einzelfall einen Unterschied zwischen dem nach dem BewG ermittelten Wert und dem gemeinen Wert ergibt, ist dies aufgrund der typisierenden Bewertungsmethoden hinzunehmen. Das gilt auch für Ermittlung der Bereicherung bei einer gemischten Schenkung.
- 20** c) Zutreffend hat das FA bei der Ermittlung der Gegenleistung den Kapitalwert der Nutzungsaufgaben nach § 14 Abs. 2 BewG gekürzt.
- 21** aa) Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 BewG ist der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen mit dem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Die Vielfältigen sind nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes zu ermitteln (§ 14 Abs. 1 Satz 2 BewG). Hat eine nach § 14 Abs. 1 BewG bewertete Nutzung oder Leistung bei einem Alter von mehr als 80 Jahren bis zu 85 Jahren nicht mehr als drei Jahre bestanden und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten, ist nach § 14 Abs. 2 Satz 1 BewG die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Dauer der Nutzung oder Leistung zu berichtigen. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrags (§ 14 Abs. 2 Satz 3 BewG).

- 22** bb) Die Voraussetzungen für die Kürzung des Kapitalwerts der Nutzungsauflagen nach § 14 Abs. 2 Sätze 1, 3 BewG liegen im Streitfall vor. Die Nutzungsauflagen bestanden hier lediglich fünf Monate. Der bei der Vereinbarung bereits 83-jährige Übergeber ist im Dezember 2014, also fünf Monate nach der Vereinbarung der Nutzungsauflagen, verstorben. Nach § 14 Abs. 2 Sätze 1, 3 BewG ist die Last lediglich für die tatsächliche Dauer von fünf Monaten, also in Höhe von 2.500 € (5 x 500 €) zu berücksichtigen. Das mindert den Wert der Gegenleistung entsprechend.
- 23** d) Es kann dahinstehen, ob darüber hinaus auch hinsichtlich der Leistungsauflagen eine Kürzung nach § 14 Abs. 2 BewG vorzunehmen ist. Der BFH prüft zwar im Beschwerdeverfahren die Entscheidung des FG im vollen Umfang in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17. März 2008 IV B 100, 101/07, BFH/NV 2008, 1177, und vom 20. Juli 2012 V B 82/11, BFHE 237, 545, BStBl II 2012, 809, Rz 31). Zu beachten ist jedoch das Verbot einer Schlechterstellung des Antragstellers (reformatio in peius), weil nur er und nicht auch das FA Beschwerde eingelegt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Mai 1993 V B 33/93, BFH/NV 1994, 133; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 132 Rz 3). Gegenstand der Prüfung durch den Senat ist mithin (lediglich), ob ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bestehen, soweit das FG die Vollziehung nicht ausgesetzt hat.
- 24** e) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergibt sich, selbst wenn die Leistungsauflagen --wie vom FA im Schriftsatz vom 15. Dezember 2017 zugestanden-- mit dem ungekürzten Wert vom Grundbesitzwert abzuziehen wären, jedenfalls keine höhere als die vom FG bereits gewährte AdV des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids in Höhe von 10.120 €. Dies zeigt folgende Berechnung der Schenkungsteuer:

Grundbesitzwert laut Feststellungsbescheid	251.212 €
./. Pflegeverpflichtung	29.656 €
./. Rentenverpflichtung	19.411 €
./. nach § 14 Abs. 2 BewG gekürzte Kapitalwerte der Nutzungsauflagen laut FA und FG	2.500 €
./. Erwerbsnebenkosten	1.568 €
Wert der Bereicherung	198.077 €
./. Freibetrag	20.000 €
Steuerpflichtiger Erwerb (abgerundet auf volle hundert €)	178.000 €
Schenkungssteuer 20 %	35.600 €
Bisher festgesetzte Schenkungssteuer	44.660 €
Auszusetzender Betrag	9.060 €

- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de