Urteil vom 22. August 2018, II R 51/15

Kein Ausschluss der Berichtigung des Kapitalwerts eines Vorerwerbs nach § 14 Abs. 2 BewG durch die Fiktion nach § 10 Abs. 3 ErbStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.220818.IIR51.15.0

BFH II. Senat

AO § 45 Abs 2, BGB § 516 Abs 1, BGB § 1378, BGB § 2213, BewG § 12 Abs 3, BewG § 13 Abs 1, BewG § 14 Abs 1, BewG § 14 Abs 2 S 1 Nr 4, BewG § 15 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 10 Abs 3, ErbStG § 11, ErbStG § 14

vorgehend FG Münster, 09. September 2015, Az: 3 K 1870/13 Erb

Leitsätze

1. Die unverzinsliche lebenslängliche Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung ist im Hinblick auf den gewährten Nutzungsvorteil eine der Schenkungsteuer unterliegende freigebige Zuwendung.

2. Wird der ausgleichsverpflichtete Ehegatte beim Tod des ausgleichsberechtigten Ehegatten dessen Alleinerbe, steht der fingierte Fortbestand von Zugewinnausgleichsforderung und -verbindlichkeit nach § 10 Abs. 3 ErbStG der Berichtigung des Kapitalwerts des als Vorerwerb anzusetzenden Nutzungsvorteils nicht entgegen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 10. September 2015 3 K 1870/13 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Kläger und Revisionsbeklagter (Kläger) ist ein Testamentsvollstrecker. Ihm obliegt die Verwaltung und Vertretung einer unselbständigen Stiftung in der Stiftergemeinschaft der Sparkasse. Das Stiftungsvermögen besteht aus dem Nachlass des ursprünglichen Klägers X, der während des Revisionsverfahrens verstorben ist.

2 Der im März 1940 geborene X und seine Ehefrau, die spätere Erblasserin Y, lebten im Güterstand der Zugewinngemeinschaft. Am 7. Dezember 2004 beendeten sie durch notariell beurkundeten Ehe- und Erbvertrag diesen Güterstand und vereinbarten den Güterstand der Gütertrennung. Die Zugewinnausgleichsforderung der Erblasserin in Höhe von 375.823,95 € wurde auf Lebenszeit des zur Zahlung verpflichteten X gestundet; eine Vereinbarung zur Verzinsung der Forderung wurde nicht getroffen. Zudem setzten sich die Eheleute gegenseitig zu Alleinerben ein. Y verstarb am 26. November 2009.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste die Zugewinnausgleichsforderung mit Bescheid vom 27. September 2010 als Erwerb des X mit dem Nennwert. Mit Änderungsbescheid vom 17. Februar 2012 setzte das FA zusätzlich den Vorteil aus der zinslosen Stundung der Zugewinnausgleichsforderung mit dem Kapitalwert einer lebenslänglichen Nutzung in Höhe von 192.499 € als Vorschenkung an.

4 Das FA folgte einem Einspruch des X insoweit, als es durch Änderungsbescheid vom 13. September 2012 die Vorschenkung nur noch mit einem Kapitalwert einer wiederkehrenden Nutzung in Höhe von 90.866 € erfasste. Mit

Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2013 setzte das FA aus anderen Gründen die Steuer herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

5 Die Klage des X hatte Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) war die Zugewinnausgleichsforderung nur mit einem abgezinsten Wert in Höhe von 177.107 € und die aus der zinslosen Stundung der Zugewinnausgleichsforderung resultierende Vorschenkung nur mit einem laufzeitbezogenen Kapitalwert in Höhe von 90.522 € anzusetzen. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 45.

6 Gegen die Bewertung der Vorschenkung nur mit einem laufzeitabhängigen Kapitalwert wendet sich das FA mit der Revision. Es rügt die Verletzung des § 10 Abs. 3 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).

7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 13. September 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Mai 2013 dergestalt abzuändern, dass die Zugewinnausgleichsforderung in Höhe von 177.107 € und die Vorschenkung wegen der zinslosen Stundung der Zugewinnausgleichsforderung in Höhe von 192.502 € angesetzt werden.

8 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Die der Erblasserin zustehende Zugewinnausgleichsforderung, die mit ihrem Tod auf den X als Alleinerben übergegangen und wegen § 10 Abs. 3 ErbStG als Erwerb des X zu erfassen ist, hat das FG zutreffend mit einem nach § 12 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) abgezinsten Wert in Höhe von 177.107 € berücksichtigt. Dieser Ansatz wird vom FA nicht bestritten.

11 Das FG hat ebenso zutreffend entschieden, dass die aus der zinslosen Stundung resultierende Vorschenkung nur mit einem Kapitalwert in Höhe von 90.522 € zu besteuern ist.

12 1. Der Kläger ist als Testamentsvollstrecker prozessführungsbefugt.

13 Die Regelung zur Gesamtrechtsnachfolge in § 45 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) verweist für die aus dem Nachlass zu entrichtenden abgabenrechtlichen Schulden auf die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften. Nach § 2213 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) können Ansprüche, die sich gegen den Nachlass richten, wenn und solange der Testamentsvollstrecker den ganzen Nachlass verwaltet, sowohl gegen die Erben als auch gegen den Testamentsvollstrecker geltend gemacht werden. § 2213 BGB betrifft dabei alle Nachlassverbindlichkeiten und die Passivlegitimation für alle Verfahren, gleich welcher Verfahrensart oder welcher Gerichtsbarkeit (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. September 1987 II R 42/84, BFHE 151, 460, BStBl II 1988, 120).

14 Die streitige Steuerschuld aus dem Erwerb des X als Alleinerbe seiner verstorbenen Ehefrau Y ist Teil seines Nachlasses. Alle angefochtenen Erbschaftsteuerbescheide sind noch gegenüber X vor dessen Tod ergangen.

15 2. Die zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung ist wegen des gewährten Nutzungsvorteils regelmäßig eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

16 a) Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, vgl. auch § 516 Abs. 1 BGB). Erforderlich hierfür ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Zuwendungsempfängers (BFH-Urteil vom 30. August 2017 II R 46/15, BFHE 259, 370, Rz 29).

17 b) Nach der Rechtsprechung des BFH kann in der unentgeltlichen Überlassung einer Kapitalsumme auf Zeit eine Schenkung i.S. des ErbStG liegen (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2010 II R 37/09, BFHE 231, 223, BStBl II 2011, 134, Rz 18).

18 aa) 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-Urteile vom 31. März 2010 II R 22/09, BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806, Rz 12, und vom 27. November 2013 II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 13 f., m.w.N.). Ob eine Kapitalüberlassung aus schenkungsteuerrechtlicher Sicht unentgeltlich erfolgt, beurteilt sich nach zivilrechtlichen Kriterien. Danach ist eine Kapitalüberlassung unentgeltlich, wenn der Erwerb nicht von einer ihn ausgleichenden Gegenleistung abhängt (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 27. November 1991 IV ZR 164/90, BGHZ 116, 167, unter II.2.a).

19 bb) Die zivilrechtlich vereinbarte Unverzinslichkeit einer Forderung führt zur steuerrechtlichen Berücksichtigung eines fiktiven Zinsanteils.

20 (1) Gemäß § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG ist der Wert unverzinslicher Forderungen, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, der Betrag, der vom Nennwert nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibt. Danach ist der gestundete Anteil einer Forderung in einen Barwert und in einen Zinsanteil umzurechnen. § 12 Abs. 3 BewG beruht darauf, dass bei identischem Nominalbetrag eine auf Jahre gestundete Forderung einen niedrigeren gegenwärtigen Wert hat als die sofort fällige Forderung.

21 (2) Die fehlende Vereinbarung zu der Verzinsung steht dem ausdrücklichen Ausschluss der Verzinsung gleich (BFH-Urteile vom 25. Juni 1974 VIII R 163/71, BFHE 114, 463, BStBl II 1975, 431, und vom 26. Januar 1999 VIII R 32/96, BFH/NV 1999, 922, unter II.2.e cc). Denn die Parteien können zwar einen Sachverhalt vertraglich gestalten, nicht aber die steuerrechtlichen Folgen bestimmen, die das Steuergesetz an die vorgegebene Gestaltung knüpft (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Juni 1993 2 BvR 335/93, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1993, 542, zu einer zinslos gestundeten Kaufpreisforderung).

22 c) Wird ein Geldbetrag als Darlehen auf Lebenszeit zinslos überlassen, ist der nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 Abs. 1 BewG zu ermittelnde Kapitalwert des Nutzungsvorteils als schenkungsteuerrechtliche Bereicherung anzusetzen. Hierzu ist der Jahreswert des Nutzungsvorteils (§ 15 Abs. 1 BewG, Zinssatz 5,5 %) --bezogen auf den Zeitpunkt der Überlassung des Kapitals (§ 11 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG)-- entsprechend zu kapitalisieren (BFH-Urteile vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631, und vom 7. Oktober 1998 II R 64/96, BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25, unter II.2.).

23 d) Die vorstehenden Grundsätze für die Gewährung eines zinslosen Darlehens gelten für die zinslose Stundung einer Zugewinnausgleichsforderung entsprechend.

24 Denn auch in diesem Fall hat sich der ausgleichsberechtigte Ehegatte der Nutzungsmöglichkeit des Kapitals aus der Forderung für die Zeit der Stundung begeben (vgl. BFH-Beschluss vom 12. September 2011 VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229, Rz 17) und die Nutzung dem ausgleichsverpflichteten Ehegatten überlassen. Eine Verzinsung der Ausgleichsforderung ist nicht generell ausgeschlossen. Dies zeigt sich schon darin, dass bei einer Stundung der Ausgleichsforderung durch das Familiengericht die gestundete Forderung durch den Schuldner zu verzinsen wäre (§ 1382 Abs. 2 BGB). Die zinslose Stundung der Ausgleichsforderung ist deshalb nicht mit der zinslosen Stundung eines nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 374, BStBl II 2010, 806, Rz 11) vergleichbar.

25 3. Der Nutzungsvorteil aufgrund der zinslosen Stundung der Zugewinnausgleichsforderung ist zutreffend mit einem Kapitalwert in Höhe von 90.522 € als Vorschenkung berücksichtigt worden.

26 a) Gemäß § 14 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden und von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen wird, die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Diese Vorschrift will verhindern, dass durch die Aufteilung einer beabsichtigten Zuwendung in mehrere zeitlich folgende Teilübertragungen durch mehrfache Gewährung der persönlichen Freibeträge und die Vermeidung der Steuerprogression Steuervorteile erlangt werden (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 2017 II R 45/15, BFHE 258, 232, BStBl II 2017, 1120, Rz 18).

27 b) § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ändert nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 3. November 2010 II R 65/09, BFHE 231, 233, BStBl II 2011, 123, Rz 11). Weder werden die früheren Steuerfestsetzungen mit der Steuerfestsetzung für den letzten Erwerb zusammengefasst noch werden die einzelnen Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraums zu

einem einheitlichen Erwerb verbunden. Die Vorschrift trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweils letzten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums festzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 233, BStBl II 2011, 123, Rz 11).

28 c) Bei der Berechnung der Erbschaftsteuer gemäß § 14 ErbStG sind mehrere Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person dadurch anfallen, dass jemand zunächst das Recht auf unentgeltliche Nutzung eines Gegenstands und danach den der Nutzung unterliegenden Gegenstand selbst erwirbt, bei der Zusammenrechnung der Erwerbe mit den ihnen jeweils zukommenden Werten anzusetzen (BFH-Urteil in BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25, unter II.2.).

29 d) Aufgrund der Selbständigkeit der Besteuerung der einzelnen Erwerbe ist der in die Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG einzubeziehende Vorerwerb dem letzten Erwerb mit dem materiell-rechtlich zutreffenden Wert hinzuzurechnen (BFH-Urteil in BFHE 258, 232, BStBl II 2017, 1120, Rz 19). Dies gilt auch, wenn bei der vorangegangenen Steuerfestsetzung für den Vorerwerb ein materiell-rechtlich nicht zutreffender Wert berücksichtigt wurde (BFH-Urteil in BFHE 258, 232, BStBl II 2017, 1120, Rz 19) oder keine Steuerfestsetzung für den Vorerwerb erfolgt ist.

30 e) Im Streitfall ist der dem X zugewendete Nutzungsvorteil aufgrund der zinslosen Stundung der Ausgleichsforderung nicht wie eine lebenslängliche Nutzung, sondern wie eine Nutzung auf bestimmte Zeit zu bewerten. Mit dem Ableben der Erblasserin Y als Gläubigerin der Ausgleichsforderung endete der Nutzungsvorteil des Alleinerben X aus der zinslosen Stundung, mit der Folge, dass der Kapitalwert nach der wirklichen Dauer der Nutzung zu berichtigen war.

31 aa) Hat eine nach dem Leben bewertete Nutzung i.S. des § 14 Abs. 1 BewG bei einem bestimmten Alter jeweils eine bestimmte Zeit nicht überschritten und beruht der Wegfall auf dem Tod des Verpflichteten, so ist gemäß § 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.

32 bb) Danach ist für den auf der zinslosen Stundung der Ausgleichsforderung beruhenden Vorerwerb des X eine Korrektur des Wertansatzes vorzunehmen. Abzustellen ist auf das Alter des X, da dieses Alter auch nach § 14 Abs. 1 BewG für die Berechnung des Kapitalwerts bei lebenslänglicher Nutzung maßgeblich wäre. Der Nutzungsvorteil für X, der im Zeitpunkt des Vorerwerbs am 7. Dezember 2004 beim Abschluss des Ehe- und Erbvertrags 64 Jahre alt war, endete mit dem Tod der Y am 26. November 2009. Mit einer Zeitdauer von knapp fünf Jahren hat die Nutzung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 BewG nicht mehr als sieben Jahre bestanden.

33 cc) Den Steuerwert der Zuwendung hat das FG mit 90.522 € errechnet; dies entspricht einer Abzinsung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1, § 13 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 9a / Tabelle 7 (Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 7. Dezember 2001, BStBl I 2001, 1041). Die Beteiligten haben die Berechnung nicht beanstandet.

34 f) Die Berichtigung des Kapitalwerts des Nutzungsvorteils aus der zinslosen Stundung der Zugewinnausgleichsforderung nach § 14 Abs. 2 Satz 1 BewG ist nicht durch § 10 Abs. 3 ErbStG ausgeschlossen.

35 aa) Nach § 10 Abs. 3 ErbStG gelten die infolge des Anfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse nicht als erloschen. Nach der Gesetzesbegründung zur gleichlautenden Vorschrift des § 10 Abs. 3 ErbStG 1974 (BTDrucks VI/3418, S. 66) gewährleistet die Regelung den Abzug von Schulden und Lasten, die durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit bzw. Recht und Belastung erloschen sind. Durch diese Vorschrift wird nicht nur der Fortbestand der Gläubigerstellung, sondern auch der Fortbestand der Schuldnerstellung fingiert, so dass dem zivilrechtlich eintretenden Wegfall von Forderung und Schuld bei der Berechnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer keine Bedeutung zukommt (BFH-Urteil in BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25). Das Erbschaftsteuerrecht folgt insoweit nicht der zivilrechtlichen Beurteilung, nach der bei einer nachträglichen Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person (Konfusion) das Schuldverhältnis in der Regel erlischt (vgl. BGH-Urteil vom 23. April 2009 IX ZR 19/08, Der Betrieb 2009, 1234).

36 bb) § 10 Abs. 3 ErbStG gilt für den jeweils zu besteuernden Erwerb, der zivilrechtlich das Recht und die Verbindlichkeit durch Konfusion zum Erlöschen bringt. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift, nach dem erbschaftsteuerrechtlich die Fiktion des Nichterlöschens für die "infolge des Anfalls" eintretende Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit eintritt. Dies lässt die Berücksichtigung des Vorerwerbs unberührt. Der Vorerwerb ist --wie sich aus § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ergibt-- dem Letzterwerb mit dem früheren Wert hinzuzurechnen. Dabei ist --wie bereits ausgeführt-- der materiell-rechtlich zutreffende Wertansatz maßgebend.

Spätere Ereignisse, wie z.B. ein Erwerb von Todes wegen, sind bei der Ermittlung des zutreffenden Wertansatzes des Vorerwerbs nur zu berücksichtigen, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist.

37 Handelt es sich bei dem Vorerwerb um eine lebenslängliche Nutzung oder Leistung, die nach § 14 Abs. 1 BewG zu bewerten und deren Wert nach § 14 Abs. 2 BewG zu berichtigen ist, ist der berichtigte Wert der materiell-rechtlich zutreffende Wertansatz des Vorerwerbs. Die speziell für lebenslängliche Nutzungen und Leistungen getroffene Regelung in § 14 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 BewG geht insoweit der allgemein ein Erlöschen von Rechtsverhältnissen ausschließenden Fiktion in § 10 Abs. 3 ErbStG vor. Die Berichtigung des Kapitalwerts des Vorerwerbs in Form einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung nach § 14 Abs. 2 BewG ist auch möglich, wenn infolge des Todes des Berechtigten oder Verpflichteten eine Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit in der Person des Erben eintritt. Ein Ausschluss derartiger Fallgestaltungen lässt sich weder dem Wortlaut noch dem Zweck der Vorschrift entnehmen.

38 cc) Diesem Verständnis des § 10 Abs. 3 ErbStG steht das BFH-Urteil in BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25 nicht entgegen. Diesem Urteil lag ein anderer Sachverhalt, nämlich die nicht von § 14 Abs. 2 BewG erfasste Anpassung einer von vornherein zeitlich begrenzten Nutzungsüberlassung an einen anderen Zeitraum zugrunde, während es im Streitfall um die Änderung einer lebenslänglichen Nutzung in eine solche auf bestimmte Zeit geht. Sollte sich wegen der Ausführungen am Ende des BFH-Urteils in BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25 eine Nichtanwendung des § 14 Abs. 2 BewG auf Vorerwerbe im Fall des § 10 Abs. 3 ErbStG ableiten lassen, so hält der Senat hieran nicht mehr fest.

39 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de