Urteil vom 28. Mai 2019, II R 4/16

Jahreswert von Nießbrauchsrechten

ECLI:DE:BFH:2019:U.280519.IIR4.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 1, ErbStG § 12, BewG § 14, BewG § 15, BewG § 16, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, BGB § 1047, ErbStG § 25 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 25. November 2015, Az: 3 K 2711/13 Erb

Leitsätze

Wird ein Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs geschenkt, mindert der Wert des Nießbrauchsrechts die Bereicherung des Bedachten. Der Jahreswert des Nießbrauchrechts ist unter Abzug der Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung bestehenden Darlehen zu ermitteln, wenn die Schuldzinsen vom Schenker als Nießbraucher während des Bestehens des Nießbrauchsrechts aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung getragen werden.

Tenor

Das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26.11.2015 - 3 K 2711/13 Erb wird aufgehoben, soweit es den Schenkungsteuerbescheid für den Erwerb vom Vater des Klägers betrifft.

Insoweit wird die Klage abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 04.08.2011 übertrugen die Eltern des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) verschiedene bebaute Grundstücke unter dem Vorbehalt eines auf Lebensdauer des Längstlebenden geltenden Nießbrauchs auf den Kläger. Aufgrund des Nießbrauchs waren die Eltern berechtigt und verpflichtet, sämtliche Nutzungen aus dem Vertragsgegenstand zu ziehen und sämtliche privaten und öffentlichen Lasten zu tragen. Der Kläger übernahm laut IV. Ziffer 6 des Übertragungsvertrags die dort genannten, auf dem Grundbesitz lastenden Verbindlichkeiten in dinglicher und persönlicher Hinsicht. Zur Klarstellung wurde vermerkt, dass die Schuldübernahme die Verpflichtung des Nießbrauchers, im Innenverhältnis die Tilgungs- und Zinsleistungen für die übernommenen Verbindlichkeiten zu erfüllen, nicht berühre.

2 Durch Bescheide vom 09.12.2011 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Schenkungsteuer für den Erwerb vom Vater auf 71.790 € und für den Erwerb von der Mutter auf 47.050 € fest. Dabei berücksichtigte das FA die Belastung aus den Nießbrauchsrechten steuermindernd, nicht aber die übernommenen Darlehensverbindlichkeiten, da insoweit Zins- und Tilgungsleistungen weiterhin von den übertragenden Eltern erbracht würden.

3 Mit dem gegen beide Bescheide erhobenen Einspruch reichte der Kläger Einnahme-Überschussrechnungen für die übertragenen Grundstücke ein. Das FA setzte die Schenkungsteuer durch Einspruchsentscheidungen vom 25.07.2013 für den Erwerb vom Vater auf 52.800 € und für den Erwerb von der Mutter auf 14.113 € herab, wies die

Einsprüche im Übrigen aber als unbegründet zurück. Bei der Neufestsetzung der Steuern gewährte es die Steuervergünstigung nach § 13c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für 2011 geltenden Fassung (ErbStG).

4 Das FA folgte bei der Berechnung der Kapitalwerte für den Nießbrauch den vom Kläger vorgelegten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, ermittelte einen Durchschnittswert der letzten vier Jahre vor der Übertragung und rechnete den Jahreswerten die Absetzung für Abnutzung hinzu. Den Antrag des Klägers, die übernommenen Verbindlichkeiten mit den unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit einer künftigen Inanspruchnahme ermittelten Verkehrswerten als Gegenleistung anzusetzen, lehnte das FA unter Hinweis auf § 12 Abs. 1 ErbStG und § 6 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) ab.

5 Mit seiner Klage gegen beide Bescheide machte der Kläger geltend, die Jahreswerte der Nießbrauchsrechte seien ohne die Einbeziehung von Schuldzinsen zu berechnen. Während des Klageverfahrens erließ das FA am 01.10.2015 aufgrund einer nicht im Streit stehenden Änderung bei den Vorschenkungen einen geänderten Bescheid und setzte die Schenkungsteuer für den Erwerb vom Vater auf 44.850 € herab.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet zurück. Seiner Auffassung nach hat das FA bei Ermittlung der Jahreswerte der Nießbrauchsrechte zu Recht die von den Eltern des Klägers gezahlten Schuldzinsen in Abzug gebracht. Die belastenden Nießbrauchsrechte seien nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 Abs. 1 BewG mit dem Vielfachen des Jahreswerts zu bewerten. Die Ermittlung des Jahreswerts erfolge nach §§ 15 und 16 BewG. Danach sei von den jeweiligen Nettoerträgen auszugehen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 493 veröffentlicht.

7 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers. Er rügt die Verletzung von § 15 BewG und vertritt weiterhin die Auffassung, dass die Jahreswerte des Nießbrauchs ohne den Abzug von Schuldzinsen zu berechnen seien. Im Außenverhältnis habe er zwar die Verbindlichkeiten übernommen, um die Zins- und Tilgungsleistungen zu erbringen. Daran ändere jedoch die Übernahme der Verbindlichkeiten durch seine Eltern als Nießbrauchsberechtigte im Innenverhältnis nichts.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide dahingehend zu ändern, dass jeweils bei der Berechnung des Jahreswerts des Nießbrauchsrechts die Schuldzinsen für die übernommenen Verbindlichkeiten nicht einbezogen werden.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Das FA hat während des Revisionsverfahrens am 22.06.2016 den Steuerbescheid für den Erwerb vom Vater geändert.

Entscheidungsgründe

II.

11 Das Urteil des FG war aus verfahrensrechtlichen Gründen hinsichtlich der Klage gegen den Schenkungsteuerbescheid für den Erwerb vom Vater aufzuheben. Während des Revisionsverfahrens hat sich der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des Schenkungsteuerbescheids vom 01.10.2015, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 22.06.2016 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.11.2018 - II R 34/15, BFHE 263, 273, Rz 12, m.w.N.).

12 Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es insoweit nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten nichts geändert hat (BFH-Urteil in BFHE 263, 273, Rz 13). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (BFH-Urteil in BFHE 263, 273, Rz 13, m.w.N.).

III.

13 Die Sache ist spruchreif. Der gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordene Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2016 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klage gegen den Schenkungsteuerbescheid für den Erwerb von der Mutter stellt einen eigenen Streitgegenstand dar. Insoweit ist die Revision unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FA hat in beiden Bescheiden die Jahreswerte des Nießbrauchs zutreffend berechnet.

14 1. Die Zuwendung der Grundstücke durch die Eltern des Klägers aufgrund des Vertrags vom 04.08.2011 stellt im Zeitpunkt ihrer Ausführung als dem Zeitpunkt der Steuerentstehung gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG schenkungsteuerrechtlich eine reine Schenkung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Übernimmt der mit einem Grundstück unter Vorbehaltsnießbrauch Beschenkte auch die auf dem Grundstück abgesicherten Verbindlichkeiten, verpflichtet sich aber der Schenker und Vorbehaltsnießbraucher, diese Verbindlichkeiten für die Dauer des Nießbrauchs weiter zu tilgen und die Zinsen zu tragen, liegt keine gemischte, sondern eine reine Schenkung vor (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 - II R 60/99, BFHE 197, 260, BStBl II 2002, 165).

15 2. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist.

16 a) Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ist die aus einem Vorbehaltsnießbrauch erwachsende Belastung eines zugewendeten Grundstücks abzuziehen. Die Belastung durch den Vorbehaltsnießbrauch mindert die Bereicherung des Bedachten (vgl. Wälzholz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2016, 217, Anmerkung; Billig, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht --UVR-- 2016, 314).

17 Ein Abzug des Vorbehaltsnießbrauchs, der eine sog. Nutzungs- oder Duldungsauflage ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 260, BStBl II 2002, 165, unter II.3.), ist für Erwerbsvorgänge ab 01.01.2009 nicht mehr ausgeschlossen. § 25 Abs. 1 ErbStG a.F., wonach der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker zustanden, ohne Berücksichtigung dieser Belastungen besteuert wurde und die Steuer, die auf den Kapitalwert dieser Belastungen entfiel, bis zu deren Erlöschen zinslos gestundet wurde, wurde durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 --ErbStRG-- (BGBl I 2008, 3018) aufgehoben und gilt nur noch für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer bis zum 31.12.2008 entstanden ist (vgl. § 37 Abs. 1 ErbStG).

18 b) Die Bewertung der bei einer Grundstücksschenkung vorbehaltenen Nießbrauchsrechte richtet sich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teils des BewG.

19 Der Kapitalwert lebenslänglicher Nutzungen ist nach § 14 Abs. 1 BewG mit dem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird (§ 15 Abs. 3 BewG). Diese Bewertung erfordert eine Schätzung (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.1970 - III R 82/67, BFHE 99, 233, BStBl II 1970, 594, und BFH-Beschluss vom 06.05.2009 - II B 14/09, juris). Anhaltspunkt für den in der Zukunft voraussichtlich erzielbaren Betrag können dabei die in den letzten Jahren erzielten Einkünfte sein (vgl. Urbach, Kölner Steuerdialog 2014, 18972). Die Ermittlung des zukünftigen Durchschnittsertrags auf der Grundlage des Durchschnittsertrags der dem Schenkungszeitpunkt vorangegangenen drei Jahre wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gebilligt (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.1972 - III R 129/70, BFHE 105, 50, BStBl II 1972, 448, unter II.4.b). Bei Vorliegen besonderer Umstände, z.B. bei starken Schwankungen, kann für die Zukunftsprognose auch auf einen längeren Zeitraum abzustellen sein.

20 c) Bei der Ermittlung des Werts von Nießbrauchsrechten an Grundstücken ist zunächst von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Zur Berechnung des Jahreswerts des Nießbrauchs sind sodann die vom Nießbraucher zu tragenden Aufwendungen abzuziehen. Das gilt auch für die vom Nießbraucher nach § 1047 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) im Innenverhältnis zum Grundstückseigentümer zu zahlenden Zinsen. Der Nießbraucher ist gemäß § 1047 BGB dem Eigentümer gegenüber verpflichtet, für die Dauer des Nießbrauchs u.a. diejenigen privatrechtlichen Lasten zu tragen, welche schon zur Zeit der Bestellung des Nießbrauchs auf der Sache ruhten, insbesondere die Zinsen der Hypothekenforderungen und Grundschulden. Dem Nießbraucher steht nur der Reinertrag des seiner Nutzung unterworfenen Wirtschaftsgutes zu (BFH-Urteil vom 23.07.1980 - II R 62/77, BFHE 131, 394, BStBl II 1980, 748, unter 2.; Esskandari in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 16 BewG Rz 31). Die vom Nießbraucher zu zahlenden Schuldzinsen mindern den Jahreswert des ihm zustehenden Nießbrauchsrechts.

21 d) Beim Bedachten einer Grundstücksschenkung mindern Schuldzinsen für die zum Zeitpunkt der Zuwendung

bestehenden Darlehen ebenfalls den Jahreswert des auf dem zugewendeten Grundstück lastenden Nießbrauchsrechts, wenn diese vom Schenker als Nießbraucher während des Bestehens des Nießbrauchsrechts aufgrund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung getragen werden (a.A. Wälzholz, ZEV 2016, 217; Billig, UVR 2016, 314). Die Schuldzinsen, die der Bedachte trotz Übernahme der Verbindlichkeiten nicht zu tragen hat, sind im Hinblick auf das bei einer Schenkung maßgebliche Bereicherungsprinzip bei der Ermittlung des Jahreswerts nicht --abweichend von der Ermittlung beim Nießbraucher-- außer Acht zu lassen. Es würde dem Bereicherungsprinzip widersprechen, den Jahreswert des vorbehaltenen Nießbrauchsrechts beim Bedachten wegen des Nichtabzugs von Schuldzinsen höher anzusetzen als beim Nießbraucher und damit wegen des höheren Werts des auf dem Grundstück lastenden Nießbrauchsrechts eine geringere Bereicherung des Bedachten anzunehmen. Der Bedachte ist vielmehr dadurch bereichert, dass er die Zinszahlungen für die übernommenen Verbindlichkeiten nicht zu leisten hat, weil der Schenker als Nießbraucher des zugewendeten Grundstücks die Zinszahlungen weiter trägt. Der um die Schuldzinsen geminderte Wert des Nießbrauchs ist insoweit beim Bedachten derselbe wie beim Schenker.

22 Der Bedachte kann zwar Darlehensschulden, die er im Zusammenhang mit dem zugewendeten Grundstück übernommen hat, nicht bereicherungsmindernd abziehen, wenn der Schenker im Innenverhältnis zur Verzinsung und Tilgung der Verbindlichkeiten verpflichtet bleibt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 260, BStBl II 2002, 165, unter II.2.). Dies hat aber keinen Einfluss auf den Kapitalwert des Nießbrauchsrechts, das auf dem zugewendeten Grundstück lastet.

23 e) Die im Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums für Finanzen vom 10.05.2004 - 34-S 3810-023-20976/04 in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder vertretene Auffassung, wonach bei der Ermittlung des Jahreswerts eines Nutzungsrechts im Rahmen der Besteuerung des Erwerbs des damit belasteten Erwerbers die Zinsen für Verbindlichkeiten, die auf dem übertragenen Vermögensgegenstand lasten und vom Nutzungsberechtigten zu zahlen sind, auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn der Kapitalwert des Nutzungsrechts nach § 10 ErbStG abziehbar ist, steht der vorstehenden Auffassung nicht entgegen.

24 Die in dem Schreiben vertretene Auffassung betrifft die Rechtslage vor Aufhebung des § 25 ErbStG durch das ErbStRG 2009. Es kann dahinstehen, ob es gerechtfertigt war, für die Berechnung der nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F. zu stundenden Steuer den Jahreswert ohne Einbeziehung von Schuldzinsen zu ermitteln (vgl. dazu Stempel, UVR 2002, 277 [279]). Jedenfalls ist dies im Rahmen des Abzugs des Jahreswerts im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht der Fall. In Höhe der vom Nießbraucher zu zahlenden Zinsen ist der Erwerber wirtschaftlich nicht belastet. Ließe man die Zinsen bei der Ermittlung des Jahreswerts des Nießbrauchs unberücksichtigt, würden sie durch den Abzug des insoweit höheren Kapitalwerts des Nießbrauchs gleichwohl den Erwerb mindern.

25 3. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FA die Kapitalwerte der Nießbrauchsrechte zutreffend berücksichtigt.

26 Der Übertragungsvertrag sieht ausdrücklich vor, dass der Kläger die Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern zu tragen hat und seine Eltern als Nießbraucher die Tilgungs- und Zinsleistungen für diese Verbindlichkeiten während der Dauer des Nießbrauchs im Innenverhältnis zu erfüllen haben. Die Belastung durch den Nießbrauch weggedacht, könnte der Kläger auch nur die entsprechenden Nettoerträge wie seine Eltern erzielen. Die Ermittlung der Jahreswerte der Nießbrauchsrechte unter Berücksichtigung des Durchschnittswerts der letzten vier Jahre vor der Übertragung der Grundstücke ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

27 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de