Urteil vom 15. Juli 2021, II R 26/19

Keine Abzinsung einer aufschiebend bedingten Last

ECLI:DE:BFH:2021:U.150721.IIR26.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 12 Abs 1, BewG § 5 Abs 2 S 1, BewG § 6 Abs 1, BewG § 6 Abs 2, BewG § 12 Abs 1, BewG § 12 Abs 3, BewG § 14 Abs 1 S 1, BewG § 14 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 27. Februar 2019, Az: 3 K 3039/17 Erb

Leitsätze

1. Eine aufschiebend bedingte Last ist auf den Zeitpunkt des Bedingungseintritts zu bewerten.

2. Der Kapitalwert von lebenslänglichen Leistungen wird mit dem bei Bedingungseintritt geltenden Vervielfältiger berechnet.

3. Eine Abzinsung der aufschiebend bedingten Last für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt findet nicht statt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.02.2019 - 3 K 3039/17 Erb aufgehoben.

Die Schenkungsteuer wird unter Abänderung des Schenkungsteuerbescheids des Beklagten vom 16.01.2017 und der Einspruchsentscheidung vom 04.09.2017 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Berücksichtigung einer Rentenlast in Höhe von 385.632 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war die Ehefrau des verstorbenen O (Schenker) und ist dessen Gesamtrechtsnachfolgerin. Der Schenker übertrug seinen Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG im Wege der Schenkung durch notariellen Vertrag vom 23.12.2004 auf die gemeinsame Tochter (Beschenkte), behielt sich aber ein lebenslanges Nießbrauchsrecht an dem Kommanditanteil bis zu seinem Tod vor. Nach seinem Tod war die Beschenkte verpflichtet, an die Klägerin, geboren im Dezember 1937, zu Lasten des Kommanditanteils einen monatlichen, wertgesicherten Betrag in Höhe von 4.000 € zu zahlen. Der Schenker übernahm die Schenkungsteuer.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Schenkungsteuer gegenüber dem Schenker zuletzt mit Bescheid vom 31.03.2010 fest, in dem die der Klägerin gegenüber bestehende Rentenzahlungsverpflichtung nicht in Ansatz gebracht wurde.

3 Nach dem Tod des Schenkers im Januar 2016 beantragte die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin, die Schenkungsteuerfestsetzung vom 31.03.2010 anzupassen und die von der Beschenkten an sie zu entrichtende Rentenlast nunmehr steuermindernd zu berücksichtigen. Bei einem Jahreswert in Höhe von 48.000 € und einem am Todestag des Schenkers aufgrund ihres Lebensalters von 78 Jahren anzusetzenden Vervielfältiger von 8,034 bezifferte sie den zu berücksichtigenden Kapitalwert der Rentenlast mit 385.632 €.

4 Mit Änderungsbescheid vom 16.01.2017 berücksichtigte das FA die Rentenlast jedoch nur mit einem Betrag in Höhe von 213.100 €, da nach seiner Auffassung der auf den Todestag des Schenkers im Januar 2016 zu berechnende Kapitalwert auf den Zeitpunkt der gemischten Schenkung (23.12.2004) abzuzinsen sei. Dadurch werde der Zinsvorteil abgegolten, den die Beschenkte durch die erst später mit Bedingungseintritt (Tod des Schenkers im Januar 2016) beginnende Belastung mit der Schuld habe. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 04.09.2017 als unbegründet zurück.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der Wert der Rentenlast sei auf den Tag des Bedingungseintritts (Tod des Schenkers) zu ermitteln und nach § 12 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) abzuzinsen. Soweit bei der rentenberechtigten Klägerin der schenkungsteuerliche Erwerb mit einem Wert von 385.632 € der Besteuerung unterworfen worden sei, sei ihr Hinweis auf das Korrespondenzprinzip wegen der unterschiedlichen Stichtage nicht zielführend. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 824 veröffentlicht.

6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine fehlerhafte Anwendung des § 12 Abs. 3 BewG geltend, da eine aufschiebend bedingte Last zu einem ungewissen Zeitpunkt entstehe und damit auch zu einem unbestimmten Zeitpunkt fällig sei. Allenfalls hilfsweise sei eine Abzinsung eines dann aber auf den Übertragungsstichtag ermittelten Kapitalbetrages vorzunehmen und ein Betrag in Höhe von 264.638 € steuermindernd zu berücksichtigen.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 04.09.2017 aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 16.01.2017 dahingehend zu ändern, dass die Rentenlast mit einem Betrag in Höhe von 385.632 € --hilfsweise in Höhe von 264.638 €-- berücksichtigt wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Es führt im Wesentlichen aus, der auf den Tag des Bedingungseintritts zu berechnende Kapitalwert der Rentenlast müsse auf den Zeitpunkt der gemischten Schenkung (23.12.2004) zurückgeführt werden, weil für die Steuerfestsetzung die (Wert-)Verhältnisse am Besteuerungsstichtag zugrunde zu legen seien. Mit dem Eintritt der Bedingung sei gleichzeitig auch die Fälligkeit auf einen bestimmten Zeitpunkt i.S. des § 12 Abs. 3 BewG eingetreten.

10 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Wert der Rentenverbindlichkeit der Beschenkten ist bei der Anpassung der Schenkungsteuerfestsetzung mit dem zum Zeitpunkt des Bedingungseintritts geltenden Vervielfältiger zu ermitteln (nachfolgend 1.). Eine Abzinsung hat nicht zu erfolgen (nachfolgend 2.).

12 1. Maßgebender Zeitpunkt für die Berechnung des Kapitalwerts einer aufschiebend bedingten Belastung ist der Bedingungseintritt.

13 a) Bei einer Schenkung gilt als steuerpflichtiger Erwerb grundsätzlich die Bereicherung des Bedachten (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--). Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht berücksichtigt.

14 Mit dem Ausdruck "Bedingung" knüpft § 6 Abs. 1 BewG an das Bürgerliche Recht an. Bedingung ist danach die einem Rechtsgeschäft beigefügte Bestimmung, dass die Wirkungen des Rechtsgeschäfts von einem zukünftigen, ungewissen Ereignis abhängen. Gemäß § 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs tritt die von einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemachte Wirkung eines Rechtsgeschäfts erst mit dem Eintritt der Bedingung ein. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts im Ungewissen bzw. schwebt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.05.2020 - II R 11/19, BFHE 269, 424, BStBl II 2020, 746, Rz 14, m.w.N.).

15 b) Tritt die Bedingung ein, ist nach § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 Satz 1 BewG die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern, zu denen auch die Schenkungsteuer gehört, auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs zu berichtigen.

16 c) Die abzugsfähigen Verbindlichkeiten sind mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abzuziehen (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 BewG ist der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen mit dem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Die Vervielfältiger sind nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes zu ermitteln (§ 14 Abs. 1 Satz 2 BewG).

17 Eine bedingte Last ist auf den Zeitpunkt des Bedingungseintritts zu bewerten (vgl. BFH-Beschluss vom 27.06.2006 - II B 162/05, BFH/NV 2006, 1845, unter II.1.). Zugrunde zu legen ist der bei Bedingungseintritt geltende Vervielfältiger gemäß § 14 Abs. 1 BewG.

18 Dem steht --wie das FG zu Recht annimmt-- die Entscheidung des BFH vom 06.10.1976 - II R 107/71 (BFHE 121, 81, BStBl II 1977, 211) nicht entgegen, da diese ausdrücklich die Frage offenlässt, ob bei der Bewertung einer aufschiebend bedingten, auf die Lebenszeit des Berechtigten beschränkten Nutzung der maßgebende Vervielfältiger nach dem Lebensalter des Berechtigten im Zeitpunkt des Erbfalls oder des Eintritts der Bedingung zu bemessen ist (BFH-Urteil in BFHE 121, 81, BStBl II 1977, 211, unter II.2.a cc).

19 2. Die bedingte Last ist für den Zeitraum des Schwebezustands zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt nicht nach § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen.

20 a) Nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG ist der Wert unverzinslicher Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig werden, mit dem Betrag anzusetzen, der vom Nennwert nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibt. Die Regelung des § 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 (BFH-Urteil vom 22.08.2018 - II R 51/15, BFHE 262, 448, BStBl II 2020, 662, Rz 20). Durch die Abzinsung soll berücksichtigt werden, dass eine Verpflichtung nicht zeitnah, sondern erst in fernerer Zukunft zu erfüllen ist und damit der zu ihrer Erfüllung erforderliche Aufwand zeitversetzt anfällt (BFH-Urteil vom 17.03.2004 - II R 76/00, BFH/NV 2004, 1072, unter II.2.b, m.w.N.).

21 b) Die Vorschrift ermöglicht keine Abzinsung im Hinblick auf die rechtsgeschäftliche Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung, die auch im Bewertungsrecht zu einem Schwebezustand der zukünftigen Forderung führt. §§ 4 ff. BewG bestimmen für den bedingten Erwerb entsprechend der bürgerlich-rechtlichen Regelung ausdrücklich, dass der Schwebezustand bewertungsrechtlich unberücksichtigt bleibt (BFH-Urteil vom 30.04.1971 - III R 89/70, BFHE 119, 300, BStBl II 1971, 670, unter III.1.b).

22 aa) Wie sich aus § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 BewG ergibt, sind noch nicht fällige Forderungen nur dann sofort mit ihrem abgezinsten Wert anzusetzen, wenn die Fälligkeit zu einem bestimmten (feststehenden) Zeitpunkt eintritt. Anders sind diejenigen Forderungen zu behandeln, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses unbestimmt ist. Für die Anwendung des § 12 Abs. 3 BewG fehlt es bereits an einem bestimmten Zeitpunkt für den Eintritt der Fälligkeit. Dieser ist aber als Berechnungs- oder Schätzungsgrundlage für eine Abzinsung oder den Ansatz eines niedrigeren Werts als des Nennwerts (§ 12 Abs. 1 BewG) erforderlich.

23 bb) Während des Schwebezustands zwischen dem Rechtsgeschäft der gemischten Schenkung und dem Eintritt der Bedingung fehlt es an einer Forderung, die abgezinst werden könnte. Mit Eintritt der Bedingung ist die Forderung erstmals zu berücksichtigen, sie ist gleichzeitig aber auch fällig und nicht mehr gestundet.

24 Das bedeutet, dass weder im Zeitpunkt der gemischten Schenkung (mangels bestimmten Fälligkeitszeitpunkts einer noch nicht existenten Verpflichtung) noch im Zeitpunkt des Bedingungseintritts (mangels mehr als einjähriger Laufzeit einer zinslos gestundeten Forderung) die Tatbestandsvoraussetzungen einer Abzinsung nach § 12 Abs. 3 BewG erfüllt sind.

25 cc) Auch der Regelungszweck des § 12 Abs. 3 BewG erfordert keinen abgezinsten Ansatz der Last. Zwar mag der Nominalbetrag der Last im Bedingungszeitpunkt einen niedrigeren Wert haben, als er ihr im Zeitpunkt der gemischten Schenkung zuzumessen gewesen wäre, jedoch ist die Verminderung der Belastung aufgrund Zeitablaufs bereits durch die Kapitalisierung mit einem geringeren Vervielfältiger berücksichtigt.

26 c) Soweit sich aus Entscheidungen des Senats (BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 1845, unter II.1.; BFH-Urteil vom 27.08.2008 - II R 19/07, BFH/NV 2009, 29, unter C.1.), in denen die Abzinsung bedingter Lasten nicht weiter erörtert

wurde, etwas anderes ergibt, hält der Senat hieran nicht mehr fest.

27 3. Nach den vorstehenden Grundsätzen ist die Vorentscheidung aufzuheben. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Sache ist spruchreif.

28 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Verbindlichkeit der Beschenkten nach Eintritt der aufschiebenden Bedingung mit dem Tod des Schenkers entstanden ist, sodass aufgrund des rechtzeitigen Berichtigungsantrags der Klägerin die Festsetzung der Schenkungsteuer berichtigt werden kann. Auch hat das FG im Ansatz zutreffend den Wert der Verbindlichkeit am Todestag des Schenkers zugrunde gelegt. Anders als das FG meint, ist die Rentenlast nicht auf den Zeitpunkt der gemischten Schenkung abzuzinsen. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG sind nicht erfüllt. Die Höhe der nicht abgezinsten Rentenlast ist unstreitig.

29 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung richtet sich nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de