Beschluss vom 09. Februar 2017, II B 38/15

Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt

ECLI:DE:BFH:2017:B.090217.IIB38.15.0

BFH II. Senat

GrEStG § 3 Nr 2 S 2, GrEStG § 8, GrEStG § 9, BewG § 16, BewG § 17 Abs 3 S 2, ErbStG § 10, ErbStG § 13c, ErbStG § 16, ErbStG § 25, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1

vorgehend FG Nürnberg, 04. März 2015, Az: 4 K 410/13

Leitsätze

1. NV: Wird bei einer Grundstücksschenkung ein Nießbrauch zugunsten des Schenkers (Auflage) eingeräumt und ist der Nießbrauch bei der Schenkungsteuer abziehbar, unterliegt die Grundstücksschenkung hinsichtlich des Werts des Nießbrauchs der Grunderwerbsteuer.

2. NV: Der Wert des Nießbrauchs ist nach den für die Grunderwerbsteuer geltenden Vorschriften zu ermitteln. § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG gebietet es nicht, den Nießbrauch bei der Schenkungsteuer und bei der Grunderwerbsteuer nach übereinstimmenden Maßstäben zu bewerten. Insoweit liegt keine Abweichung von der Entscheidung des BVerfG vom 15. Mai 1984 1 BvR 464/81 (BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608) vor.

3. NV: Die Rechtsfrage, ob bei Auflagenschenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG unter bestimmten Voraussetzungen die Steuerbefreiung gemäß § 13c ErbStG und der Freibetrag gemäß § 16 ErbStG, soweit sie sich bei der Schenkungsteuer nicht ausgewirkt haben, von der nach den Vorschriften des GrEStG ermittelten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen sind, bedarf keiner Klärung. Die Festsetzung von Schenkungsteuer einerseits und von Grunderwerbsteuer andererseits haben verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich grundsätzlich unabhängig voneinander nach den jeweils geltenden Vorschriften zu erfolgen (BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 II R 57/14, BFHE 254, 81, BStBl II 2016, 897).

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 5. März 2015 4 K 410/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unbegründet. Die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision liegen nicht vor.

2 1. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.

3 a) Entgegen der Auffassung der Kläger weicht das Urteil des Finanzgerichts (FG) nicht von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 15. Mai 1984 1 BvR 464/81 (BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608) ab, wonach § 3 Nr. 2 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) verfassungskonform dahin auszulegen ist, dass bei belastet erworbenem Vermögen im Ausmaß der Belastung neben der Schenkungsteuer keine Grunderwerbsteuer zu erheben sei.

4 Die Kläger rügen in diesem Zusammenhang, dass bei Auflagenschenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG

Grunderwerbsteuer anfällt, soweit die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage wegen der fehlenden Begrenzung des Werts der Auflage nach § 17 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 des Bewertungsgesetzes (BewG) höher ist als der Wert, mit dem die Auflage schenkungsteuerrechtlich gemäß § 16 BewG abgezogen wird.

5 b) Die Entscheidung des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608) ist zu einer anderen Rechtslage ergangen. Danach war im Falle der Schenkung eines Grundstücks unter Auflage eine doppelte Besteuerung der Auflage mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer möglich.

6 Das der Entscheidung des BVerfG zugrunde liegende Verfahren betraf die Festsetzung von Grunderwerbsteuer für ein im Jahr 1979 freigebig zugewendetes Grundstück, das zugunsten des Schenkers mit einem lebenslänglichen Nießbrauch belastet war. Hinsichtlich der Schenkungsteuer war § 25 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der bis einschließlich 31. Dezember 2008 geltenden Fassung anzuwenden, nach dem der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker zustehen, ohne Berücksichtigung dieser Belastungen besteuert wird. Die Belastung (Nießbrauch zugunsten des Schenkers) war bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer nicht abzugsfähig. Gleichzeitig unterlag die Belastung jedoch der Grunderwerbsteuer. Nach der Entscheidung des BVerfG sprach der Wortlaut des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG (in der damals geltenden Fassung) dafür, dass Belastungen, die wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit mittelbar Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer sind, nicht noch einmal Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sein sollen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608, unter C.IV.1.).

7 Demgegenüber ist im Streitfall, der Auflagenschenkungen im Jahr 2010 betrifft, § 25 ErbStG nicht mehr anzuwenden. Die Vorschrift wurde mit Wirkung ab 2009 aufgehoben (Art. 1 Nr. 20 des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 vom 24. Dezember 2008, BGBl I 2008, 3018, BStBl I 2009, 140). Die Auflage, im Streitfall der Nießbrauch zugunsten der Schenkerin, war bei der Schenkungsteuer als Belastung abziehbar.

8 Soweit aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsvorschriften der Wert der Auflage, der der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen ist, wegen § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG höher ist als der bei der Schenkungsteuer abziehbare Wert, ist dies auch aus verfassungsrechtlicher Sicht zumutbar (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. November 2013 II R 38/12, BFHE 243, 411, BStBl II 2014, 479). Aus der Entscheidung des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608, unter C.IV.2.) kann nicht abgeleitet werden, dass Auflagen bei einer Grundstücksschenkung aus verfassungsrechtlichen Gründen bei der Grunderwerbsteuer und der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach den gleichen Maßstäben zu bemessen und stets mit dem gleichen Wert anzusetzen sind.

9 c) Der Wortlaut des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG i.d.F. des Art. 7 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049), den der Gesetzgeber aufgrund der Entscheidung des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 67, 70, BStBl II 1984, 608, unter C.IV.) neu gefasst hat, bestätigt dieses Ergebnis.

10 Die Vorschrift stellt ihrem Wortlaut nach allein darauf ab, dass die Auflage bei der Schenkungsteuer "abziehbar ist". Damit ist keine korrespondierende Bewertung einer Belastung im ErbStG und GrEStG gemeint. Der Gesetzgeber hat mit dieser Gesetzesfassung klargestellt, dass Auflagen, die bei der Schenkungsteuer nicht abziehbar sind, sondern nur zu einer Stundung der Steuer nach § 25 des ErbStG a.F. führen, der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht zugrunde gelegt werden dürfen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStBl II 2014, 479). Hätte der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen wollen, dass eine Schenkung unter einer Auflage nur insoweit der Grunderwerbsteuer unterliegt, als der Wert der Auflage bei der Schenkungsteuer tatsächlich abgezogen wurde, hätte er dies durch eine entsprechende Formulierung regeln können und müssen.

11 d) Im Übrigen sind die Kläger nach dem Ergebnis des Verfahrens auch tatsächlich keiner Doppelbesteuerung ausgesetzt worden. Denn neben der Grunderwerbsteuer ist --wie den Schenkungsteuerbescheiden vom 4. November 2011 zu entnehmen ist-- keine Schenkungsteuer festgesetzt worden.

12 2. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

13 a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache oder zur Fortbildung des Rechts erfordert u.a., dass die aufgeworfene Frage im Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts klärungsbedürftig und im konkreten Fall auch klärungsfähig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 12. August 2015 III B 50/15, BFH/NV 2015, 1670). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und

Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 19. September 2016 X B 159/15, BFH/NV 2017, 54, Rz 20, m.w.N.).

14 b) Die Rechtsfrage, ob bei Auflagenschenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG (der Höhe nach) Grunderwerbsteuer auch auf den anteiligen Wert der Auflage anfällt, um den die grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage der Auflage gemäß § 16 i.V.m. § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG die schenkungsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage der Auflage gemäß § 16 BewG übersteigt, ist bereits höchstrichterlich geklärt (BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStBl II 2014, 479). Neue, bisher nicht berücksichtigte Gesichtspunkte sind weder vorgetragen worden noch sonst erkennbar.

15 c) Entsprechendes gilt für die von den Klägern weiter aufgeworfene Rechtsfrage, ob bei Auflagenschenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG in Fällen, in denen der nach Abzug des Werts der Auflage verbleibende steuerpflichtige Erwerb gemäß § 10 ErbStG geringer ist als die Summe der Steuerbefreiung gemäß § 13c ErbStG und des Freibetrags gemäß § 16 ErbStG, der nicht verbrauchte Teil der Summe der Freibeträge von der nach den Vorschriften des GrEStG ermittelten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen ist.

16 Eine solche Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer findet weder in § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG noch in § 8 und § 9 GrEStG einen Anhaltspunkt. Die Festsetzung von Schenkungsteuer einerseits und von Grunderwerbsteuer andererseits haben verfahrensrechtlich und materiell-rechtlich grundsätzlich unabhängig voneinander nach den jeweils geltenden Vorschriften zu erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 II R 57/14, BFHE 254, 81, BStBl II 2016, 897).

17 d) Aus den gleichen Gründen ist die Revision nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen, da es sich bei dem Erfordernis einer Revisionsentscheidung zur Rechtsfortbildung um einen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 22. August 2011 III B 192/10, BFH/NV 2011, 2043).

18 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

19 4. Die Entscheidung ergeht im Übrigen gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne Angabe weiterer Gründe, insbesondere ohne Darstellung des Tatbestands.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de