

Urteil vom 06. Mai 2020, II R 11/19

Schenkungsteuer: Vorbehalt eines nachrangigen Nießbrauchs

ECLI:DE:BFH:2020:U.060520.IIR11.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 12 Abs 1 , ErbStG § 25 Abs 1 S 1 , ErbStG § 25 Abs 1 S 2 , ErbStG § 25 Abs 1 S 3 , BewG § 6 Abs 1 , BewG § 14 , BGB § 158 Abs 1

vorgehend FG München, 15. November 2017, Az: 4 K 204/15

Leitsätze

1. Ein vom Schenker vorbehaltener lebenslanger Nießbrauch mindert den Erwerb des Bedachten auch dann, wenn an dem Zuwendungsgegenstand bereits ein lebenslanger Nießbrauch eines Dritten besteht. Der Nießbrauch des Schenkers erhält einen Rang nach dem Nießbrauch des Dritten. § 6 Abs. 1 BewG gilt nicht für einen am Stichtag entstandenen, aber nachrangigen Nießbrauch.

2. Bei der Schenkungsteuerfestsetzung sind der vorrangige und der nachrangige lebenslange Nießbrauch (als einheitliche Last) nur einmal mit dem höheren Vervielfältiger gemäß § 14 BewG zu berücksichtigen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.11.2017 - 4 K 204/15 aufgehoben.

Der Schenkungsteuerbescheid vom 18.03.2015 wird dahingehend geändert, dass der anteilige Kapitalwert des zugunsten der Klägerin bestellten Nießbrauchs, gemindert um den anteiligen Kapitalwert des zugunsten deren Mutter bestellten Nießbrauchs, die Grundlage für die zinslos zu stundende Steuer und den Ablösebetrag für die gestundete Steuer nach § 25 ErbStG a.F. bildet.

Der Ablösebetrag ist entsprechend festzusetzen.

Die Berechnung der zu stundenden Schenkungsteuer und des Ablösebetrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Gesellschafterin einer GbR. Ihren Gesellschaftsanteil hatte

sie schenkweise von ihrer Mutter (M) unter dem Vorbehalt des lebenslangen Nießbrauchs erhalten. Mit notariell beurkundetem Schenkungsvertrag vom ...2008 übertrug sie u.a. die Hälfte dieses Anteils schenkweise auf ihre Tochter S und behielt sich den lebenslangen Nießbrauch vor. Der Nießbrauch der M bestand fort. Ziffer 3 des Schenkungsvertrags vom ...2008 lautete:

2 "3. Bestellung und Gegenstand des Nießbrauchs

3.1 Der Schenker behält sich - im Nachrang zum Nießbrauch von M, demgemäß mit Auswirkung erst mit dem Ende dieses Nießbrauchs - an der vorstehend [...] übertragenen Gesellschaftsbeteiligung den lebenslänglichen Nießbrauch [...] vor. Vorsorglich wird dieser Nießbrauch hiermit auch durch die Beschenkte zugunsten des Schenkers bestellt. [...]"

3 Bei der Festsetzung der Schenkungsteuer gegenüber der Klägerin mit Bescheid vom 10.12.2009 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 07.06.2010 brachte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lediglich den Nießbrauch der M, nicht aber den Nießbrauch der Klägerin zum Abzug. Zur Begründung führte er aus, beim Nießbrauch der Klägerin handele es sich um eine Last, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängige. Solche Lasten würden gemäß § 6 des Bewertungsgesetzes (BewG) nicht berücksichtigt.

4 Hiergegen wandte sich die Klägerin mit dem Einspruch und machte geltend, eine aufschiebende Bedingung liege nicht vor. Bei der Auslegung des Begriffs der aufschiebenden Bedingung folge das Bewertungsrecht dem § 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Bei Anwendung dieser Vorschrift sei ihr Nießbrauch am ...2008 unbeding, aber nachrangig zum Nießbrauch der M, entstanden. Dass er bis zum Erlöschen des vorrangigen Nießbrauchs wirtschaftlich ins Leere laufe, führe zu keiner anderen Beurteilung. Der nachrangige Nießbrauch unterliege dem Abzugsverbot und der Stundungsregelung des § 25 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung (a.F.), soweit sein Wert den Wert des vorrangigen Nießbrauchs übersteige.

5 Das FA änderte die Schenkungsteuerfestsetzung mit Einspruchsentscheidung vom 22.12.2014 aus hier nicht streitigen Gründen und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Während des Klageverfahrens, unter dem 18.03.2015, änderte es den Bescheid erneut.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, der Nießbrauch der Klägerin und der Nießbrauch der M stünden in einem Stufenverhältnis dergestalt, dass Ersterer in seiner Ausübung und zwangsweisen Durchsetzung nachrangig gegenüber Letzterem sei. Der nachrangige Nießbrauch stelle bis zum Erlöschen des vorrangigen Nießbrauchs keine tatsächliche Belastung für die Bedachte dar. Es könne nicht einmal mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass er jemals zum Tragen komme. Daher liege eine aufschiebende Bedingung i.S. des § 6 Abs. 1 BewG vor, mit der Folge, dass eine Steuerstundung nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F. ausscheide.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 6 Abs. 1 BewG. Darüber hinaus macht sie geltend, das FG habe ihren Prozessbevollmächtigten trotz entsprechenden Antrags nicht als Zeugen vernommen.

- 8** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 18.03.2015 dahingehend zu ändern, dass der anteilige Kapitalwert des zu ihren Gunsten bestellten Nießbrauchs zum ...2008, gemindert um den anteiligen Kapitalwert des zugunsten der M bestellten Nießbrauchs zum ...2008, die Grundlage für die zinslos zu stundende Steuer und den Ablösebetrag für die gestundete Steuer nach § 25 ErbStG a.F. bildet.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des Urteils und zur Änderung des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids dahingehend, dass die begehrte Steuerstundung gewährt wird. Das FG hat § 6 Abs. 1 BewG zu Unrecht angewandt.
- 11** 1. Bei einer Schenkung gilt als steuerpflichtiger Erwerb grundsätzlich die Bereicherung des Bedachten (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Hat sich der Zuwendende ein dingliches Nutzungsrecht (Nießbrauch, hier: § 1068 Abs. 1 und 2 i.V.m. §§ 1030 ff. BGB) am Zuwendungsgegenstand vorbehalten, ist diese vorübergehende Einschränkung der Bereicherung durch Abzug der Last zu berücksichtigen, wenn ein gesetzliches Abzugsverbot nicht entgegensteht (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.04.1989 - II R 37/87, BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524, unter 3.b, und vom 17.10.2001 - II R 72/99, BFHE 196, 296, BStBl II 2002, 25, unter II.2.).
- 12** 2. 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. Erst wenn die Bedingung eintritt, ist eine Schenkungsteuerfestsetzung auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs zu berichten (§ 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 Satz 1 BewG).
- 13** a) § 6 Abs. 1 BewG untersagt den Abzug von Verpflichtungen, die am Bewertungsstichtag zivilrechtlich (noch) nicht entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1998 - II R 84/96, BFH/NV 1999, 293, unter II.1.b). Die Norm stellt ihrem Wortlaut nach auf die rechtliche "Entstehung" der Verpflichtungen, nicht auf die Möglichkeit ihrer Geltendmachung oder zwangsweisen Durchsetzung durch den Berechtigten ab.
- 14** b) Mit dem Ausdruck "Bedingung" knüpft § 6 Abs. 1 BewG an das bürgerliche Recht an (BFH-Urteil vom 11.01.1961 - II 272/58 U, BFHE 72, 440, BStBl III 1961, 162). Bedingung ist danach die einem Rechtsgeschäft beigefügte Bestimmung, dass die Wirkungen des Rechtsgeschäfts von einem zukünftigen, ungewissen Ereignis abhängen. Gemäß § 158 Abs. 1 BGB tritt die von einer *aufschiebenden* Bedingung

abhängig gemachte Wirkung des Rechtsgeschäfts erst mit dem Eintritt der Bedingung ein. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts im Ungewissen bzw. schwebt (BFH-Urteil vom 30.04.1959 - III 121/58 S, BFHE 69, 142, BStBl III 1959, 315).

- 15** c) Behält sich ein Schenker den Nießbrauch vor, obwohl der Zuwendungsgegenstand bereits mit dem Nießbrauch eines Dritten belastet ist, hängt die Entstehung des Nießbrauchs des Schenkers nicht vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung i.S. der §§ 158 Abs. 1 BGB, 6 Abs. 1 BewG ab. Der Nießbrauch des Schenkers entsteht vielmehr mit der Schenkung und erhält einen Rang nach dem älteren Nießbrauch. Die Nachrangigkeit hat zur Folge, dass der Nießbrauch des Schenkers zunächst nicht geltend gemacht oder zwangsweise durchgesetzt werden kann. Seine zivilrechtliche Entstehung wird durch die Existenz des älteren Nießbrauchs aber nicht verhindert (vgl. zum Rangrücktritt BFH-Urteil vom 25.02.1983 - III R 21/82, juris, unter 3.; zum Rangverhältnis dinglicher Rechte z.B. Staudinger/S Heinze, BGB, 2018, § 879 Rz 1 bis 3, 5; MünchKommBGB/Kohler, 8. Aufl., § 879 Rz 1 bis 3; Palandt/Herrler, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., § 879 Rz 1; Erman/Artz, BGB, 15. Aufl., § 879 Rz 1 f.).
- 16** d) Hiervon zu unterscheiden sind die Fälle, in denen bei einer Schenkung mehreren Berechtigten ein Nießbrauch in der Weise eingeräumt wird, dass der Nießbrauch des einen erst mit dem Ableben des anderen entstehen soll (sog. Sukzessivnießbrauch). Bei der Schenkungsteuerfestsetzung ist der für die Zeit nach dem Ableben des zunächst Berechtigten vereinbarte Nießbrauch gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG nicht zu berücksichtigen. Er hat am Stichtag rechtlich nicht bestanden. Seine Entstehung hängt von einem zukünftigen, ungewissen Ereignis, dem Vorversterben des zunächst Berechtigten, ab (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1955 - III 183/55 U, BFHE 61, 367, BStBl III 1955, 342; BFH-Beschlüsse vom 20.09.2000 - II B 109/99, BFH/NV 2001, 455, und vom 28.02.2019 - II B 48/18, BFH/NV 2019, 678, Rz 12).
- 17** e) Für eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 BewG auf einen am Stichtag entstandenen, aber nachrangigen Nießbrauch besteht kein Anlass. Eine Abweichung von den Regeln des Zivilrechts ist insbesondere nicht wegen einer fehlenden "wirtschaftlichen Belastung" des Bedachten geboten. Bürgerlich-rechtlich geprägte Begriffe, wie der der aufschiebenden Bedingung in § 6 Abs. 1 BewG, können nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgelegt werden. Ob eine Last aufschiebend bedingt ist, weil sie erst bei Eintritt eines zukünftigen, ungewissen Ereignisses entsteht, hängt nicht davon ab, ob der Eintritt des Ereignisses mehr oder weniger wahrscheinlich ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 69, 142, BStBl III 1959, 315; vom 14.07.1967 - III R 74/66, BFHE 89, 569, BStBl III 1967, 770, und vom 04.12.1991 - II R 122/87, BFHE 166, 173, BStBl II 1992, 226, unter II.1.a; BFH-Beschlüsse vom 11.03.1977 - III B 39/75, BFHE 121, 516, BStBl II 1977, 406, unter 3., und in BFH/NV 2019, 678, Rz 11).
- 18** f) Ein vom Schenker vorbehalten Lebenslanger Nießbrauch mindert den Erwerb des Bedachten danach grundsätzlich auch dann, wenn an dem Zuwendungsgegenstand bereits ein lebenslanger Nießbrauch eines Dritten besteht. Bei der Schenkungsteuerfestsetzung sind die Nutzungsrechte in der Weise zu berücksichtigen, dass der vorrangige und der nachrangige Nießbrauch (als einheitliche Last) nur einmal, aber mit dem höheren Vervielfältiger (§ 14 BewG) abgezogen werden. Die Mehrheit von Nutzungsberechtigten bedeutet keine zusätzliche Last, sondern allenfalls eine Verlängerung der Belastungsdauer.

- 19** 3. Die bis zum 31.12.2008 geltende Regelung des § 25 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG a.F. untersagt den Abzug des vom Schenker vorbehaltenen, nachrangigen Nießbrauchs. Die auf diesen Nießbrauch entfallende Schenkungsteuer ist aber zu stunden.
- 20** a) Gemäß § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. wird der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker zustehen, ohne Berücksichtigung dieser Belastung besteuert. Die Steuer, die auf den Kapitalwert der Belastung entfällt, ist jedoch bis zu deren Erlöschen zinslos zu stunden (§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F.). Die gestundete Steuer kann auf Antrag des Erwerbers jederzeit mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG abgelöst werden (§ 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F.). Die Vorschriften gelten nur für solche Belastungen, die ohne das Abzugsverbot des Satzes 1 bereicherungsmindernd zu berücksichtigen wären (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 455).
- 21** b) Die Stundung der Steuer ist untrennbarer Bestandteil der Steuerfestsetzung (BFH-Urteile in BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524, unter 1., und vom 11.11.2009 - II R 31/07, BFHE 228, 158, BStBl II 2010, 504, unter II.4.). Der Stundungsbetrag ergibt sich aus der Differenz zwischen der unter Beachtung des Abzugsverbots festzusetzenden Steuer und derjenigen Steuer, die ohne das Abzugsverbot entstanden wäre (BFH-Urteil vom 06.07.2005 - II R 34/03, BFHE 210, 463, BStBl II 2005, 797, unter II.1.a). Hat sich der Schenker den lebenslangen Nießbrauch vorbehalten, obwohl der Zuwendungsgegenstand bereits mit dem lebenslangen Nießbrauch eines Dritten belastet war, erfasst das Abzugsverbot die Differenz zwischen den Kapitalwerten des nachrangigen Nießbrauchs des Schenkers und des vorrangigen Nießbrauchs des Dritten. Die hierauf entfallende ("Mehr-")Steuer wird bis zum Erlöschen des Nießbrauchs des Schenkers zinslos gestundet.
- 22** 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 23** Auf die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge kommt es wegen der Aufhebung des Urteils nicht mehr an.
- 24** 5. Die Sache ist spruchreif. Die Klage hat Erfolg, die begehrte Stundung ist zu gewähren.
- 25** Der Anwendungsbereich des § 25 ErbStG a.F. ist eröffnet, da der von der Klägerin vorbehaltene Nießbrauch nicht dem Abzugsverbot des § 6 Abs. 1 BewG unterliegt. Mit der Schenkung des hälftigen GbR-Anteils am ...2008 durch die Klägerin an ihre Tochter ist dieser Nießbrauch entstanden und hat einen Rang nach dem Nießbrauch der M erhalten. Soweit der anteilige --d.h. der auf den GbR-Anteil der Tochter entfallende-- Kapitalwert des Nießbrauchs der Klägerin den anteiligen Kapitalwert des Nießbrauchs der M übersteigt, besteht ein Abzugsverbot nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F. Insoweit ist die Schenkungsteuer nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG a.F. zu stunden. Der Ablösebetrag gemäß § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F. ist entsprechend festzusetzen.
- 26** 6. Die Berechnung der zu stundenden Schenkungsteuer und des Ablösebetrags wird nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

27 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
