FG München, Urteil v. 02.01.2025 – 4 K 680/23

Titel:

Eine aufschiebend bedingte (Renten) Last ist für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt nicht abzuzinsen

Normenketten:

AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1
BewG § 5 Abs. 2
FGO § 6 Abs. 1, § 90 Abs. 2, § 100 Abs. 1 S. 1

Schlagworte:

Eine aufschiebend bedingte (Renten) Last ist für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt nicht abzuzinsen, Erbschaftsteuer

Fundstellen:

UVR 2025, 139
StEd 2025, 69
ErbStB 2025, 154
EFG 2025, 384
LSK 2025, 53
DStRE 2025, 718
ZEV 2025, 415
BeckRS 2025, 53

Tenor

1. Die mit Schenkungsteuerbescheiden vom 7.11.2016, vom 25.4.2017 sowie vom 18.3.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.3.2023 festgesetzte Schenkungsteuer wird auf 4.995,00 € herabgesetzt.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Schenkungsteuerbescheids und hierbei insbesondere die Frage, ob eine aufschiebend bedingte (Renten) Last abzuzinsen ist.

2
Mit Kaufvertrag vom 24.5.2012 (UrNr. …/2012 des Notars X), auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, übertrug die am ... 1964 geborene Frau … (im Folgenden: S) an ihre Schwester, die Klägerin, das Alleineigentum am Grundstück … in … (als Fl.Nr. … im Grundbuch des Amtsgerichts … eingetragen). Als (von der Klägerin zu erbringende) Gegenleistung bzw. Kaufpreis wurde eine lebenslange monatliche Rente (in Höhe von 1.000 €) zu Gunsten von Herrn … (im Folgenden: O; geboren am xx.11.1929) und aufschiebend bedingt (mit dem Ableben des O) zu Gunsten der S vereinbart (vgl. Ziffer IV des o.g. Notarvertrags).

3
Ausgehend von der am 28.10.2016 beim beklagten FA eingegangenen Schenkungsteuererklärung setzte das FA mit Schenkungsteuerbescheid vom 7.11.2016 Schenkungsteuer i.H. von 38.400 € fest.

4
Mit unter Berufung auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 25.4.2017 setzte das FA die Schenkungsteuer auf 38.440 € herauf und berücksichtigte den – mit Bescheid des FA XY vom 11.4.2017 – zwischenzeitlich bestandskräftig festgestellten Grundbesitzwert für das Grundvermögen … in … i.H. von 309.849 €.

5
O verstarb am ... 2021. Mit Schriftsatz vom 20.9.2021 beantragte die Klägerin, die Schenkungsteuerfestsetzung zu ändern und die von ihr an S zu entrichtende Rentenlast steuermindernd zu berücksichtigen. Bei einem Jahreswert in Höhe von 12.000 € und einem am Todestag des O aufgrund des Lebensalters von S mit 56 Jahren anzusetzenden Vervielfältigers von 14,717 bezifferte sie den zu berücksichtigenden Kapitalwert der Rentenlast mit 176.604 €.

6
Daraufhin erließ das FA (unter Berufung auf § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes -BewG-) am 18.3.2022 einen geänderten Schenkungsteuerbescheid und setzte die Schenkungsteuer auf 19.080 € herab; hierbei berücksichtigte das FA als steuermindernde Gegenleistung u.a. die Rentenlast betreffend S i.H. von 107.552 € wobei sich dieser Betrag durch Abzinsung des geltend gemachten Betrags i.H. von 176.604 € errechnete. Wegen der näheren Einzelheiten der Steuerberechnung wird auf die Anlage zum Schenkungsteuerbescheid vom 18.3.2022 verwiesen. Den gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 18.3.2022 mit Schriftsatz vom 7.4.2022 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 31.3.2023 als unbegründet zurück.

7
Hiergegen richtet sich die am 5.2.2023 bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vorträgt:

8
Die Last aus wiederkehrenden Leistungen auf Lebenszeit an Frau S am Todestag von O betrage 176.604,00 €, so dass der Kapitalwert Am 1.9.2021 ebenfalls 176.604,00 € betrage. Die streitgegenständliche Einspruchsentscheidung widerspreche dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15.7.2021 II R 26/19, BFHE 273, 567, BStBl II 2023, 66; in diesem Urteil habe der BFH eine Abzinsung der aufschiebend bedingten Last für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt verneint.

9
Die Klägerin beantragt sinngemäß,

unter Abänderung der Schenkungsteuerbescheide vom 7.11.2016, vom 25.4.2017 sowie vom 18.3.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.3.2023 die Schenkungsteuer auf 4.995 € herabzusetzen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

10
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

11
Das FA verweist zur Klageerwiderung auf die streitgegenständliche Einspruchsentscheidung.

12
Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten und die Schenkungsteuerakte des FA Bezug genommen.

13
Mit Beschluss vom 28.10.2024 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (vgl. § 6 Abs. 1 FGO). Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 FGO; vgl. Schriftsatz der Klägerin vom 6.11.2024 und Schriftsatz des beklagten FA vom 8.11.2024).

Entscheidungsgründe

II.

14
1.) Die zulässige Klage ist begründet.

15
a) Das FA hat im Streitfall zu Unrecht eine Abzinsung der (von der Klägerin an ihre Schwester S zu tragendem) Rentenlast angenommen und die Klägerin dadurch i.S.d. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten verletzt.

16
b) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) unterliegt der Schenkungsteuer jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die Schenkungsteuer entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist.

17
aa) Eine steuerpflichtige freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist (BFH-Urteil vom 18.7.2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, m.w.N.). In subjektiver Hinsicht ist es notwendig, dass die Bereicherung freigebig zugewandt wird. Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reicht hierfür regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an (BFH-Urteil vom 13.9.2017 II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 16). Bleibt bei einer Zuwendung gegen Gegenleistung der Wert der Gegenleistung hinter dem Wert des Zuwendungsgegenstandes zurück, kann eine gemischt-freigebige Zuwendung (gemischte Schenkung) vorliegen. Besteht eine auffallende, über ein geringes Maß deutlich hinausgehende Diskrepanz zwischen Leistung und Gegenleistung, begründet dies die widerlegbare Vermutung, dass die Zuwendung im Umfang der Bereicherung unentgeltlich war, d.h. dass dem Zuwendenden der Wertunterschied bekannt und bewusst war (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18.10.2011 X ZR 45/10, Neue Juristische Wochenschrift 2012, 605, Rn. 19, m.w.N.; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rn. 289). Ein solches Missverhältnis wird regelmäßig angenommen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 20 bis 25% unterschreitet (Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rn. 51.1).

18
bb) Nach Auffassung des BFH ist bei einer gemischten Schenkung, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2008 entsteht, keine gesonderte Berechnung des Verhältnisses zwischen dem Verkehrswert des zugewendeten Gegenstands und dem Wert der Gegenleistung mehr erforderlich (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 262, 163 m.w.N. zur geltender Verwaltungsauffassung -vgl. Abschn. R E 7.4 der Erbschaftsteuer-Richtlinien – und zur Kommentarliteratur). Mithin kann der Wert der Bereicherung bei einer gemischten Schenkung durch bloßen Abzug der -ggf. kapitalisiertenGegenleistung vom Steuerwert des zugewandten Grundstücks (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 157 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3, 182 Abs. 2 Nr. 3, 183 BewG) ermittelt werden (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 262, 163 m.w.N.).

19
cc) Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ist die aus einem Vorbehaltsnießbrauch erwachsende Belastung eines zugewendeten Grundstücks abzuziehen. Die Belastung durch den Vorbehaltsnießbrauch bzw. eine Rentenlast mindert die Bereicherung des Bedachten (vgl. BFH-Urteil vom 28.5.2019 II R 4/16, BFHE 265, 408, BStBl II 2020, 326 m.w.N.) Die Bewertung der bei einer Grundstücksschenkung vorbehaltenen Nießbrauchsrechte bzw. einer Rentenlast richtet sich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetztes (BewG). Der Kapitalwert lebenslänglicher Nutzungen ist nach § 14 Abs. 1 BewG mit dem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen.

20
c) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der streitgegenständliche Schenkungsteuerbescheid vom 18.3.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.3.2022 zu beanstanden und unter Abänderung der Schenkungsteuerbescheide vom 7.11.2016, vom 25.4.2017 und vom 18.3.2022 die Schenkungsteuer

auf 4.995 € herabzusetzen; dies ergibt sich zur Überzeugung des Gerichts aus den nachfolgenden Erwägungen:

21
aa) Der Klägerin hat aufgrund des notariellen Überlassungsvertrags vom 24.5.2012 (UrNr. …/2012 des Notars X) das Alleineigentum am Grundstück … in … gegen Rentenzahlung an O und (aufschiebend bedingt durch den Tod des O) an S erhalten. Aufgrund des o.g. Vertrags vom 24.5.2012 ist – zwischen den Beteiligten auch unstreitig – der Besteuerungstatbestand §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Da im Vertrag vom 24.5.2012 neben der Auflassung auch die Eigentumsumschreibung im Grundbuch beantragt worden ist (vgl. Ziffer III. des Notarvertrags), ist am 24.5.2012 gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG Schenkungsteuer entstanden; denn eine Grundstücksschenkung ist ausgeführt, wenn die Beteiligten die Auflassung erklärt haben, der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat und die Umschreibung später auch tatsächlich erfolgt (z.B. BFH-Urteil vom 24.7.2002 II R 33/01, BFHE 199, 25, BStBl II 2002, 781). Da zwischen dem Verkehrswert des auf die Klägerin übertragenen Grundstücks … in … und der Rentenzahlung an O bzw. S unstreitig ein Missverhältnis bestanden hat, ist eine sogenannte gemischt-freigebige Zuwendung (gemischte Schenkung im zivilrechtlichen Sinne) anzunehmen gewesen.

22
bb) Mithin war diese (nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbare) freigebige Zuwendung des Alleineigentums an dem Grundvermögen in … zu Recht gesondert auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) 24.5.2012 zu bewerten (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 1, §§ 176 ff BewG). Daher war das beklagte FA berechtigt und verpflichtet, den Schenkungsteuerbescheid vom 7.11.2016 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (aufgrund der zwischenzeitlich bestandskräftigen Grundbesitzbewertung durch das FA XY im Bescheid vom 11.4.2017 betreffend das Grundvermögen in …) zu ändern und den Schenkungsteuerbescheid vom 25.4.2017 zu erlassen. Auch war infolge des Todes von EW die Schenkungsteuerfestsetzung nach § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG zu ändern.

23
cc) Jedoch hat das beklagte FA (im Rahmen des streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheids vom 18.3.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.3.2022) das im notariellen Überlassungsvertrag vom 24.5.2012 zu Gunsten von S, der Schwester der Klägerin, vereinbarte bzw. bestellte Rentenrecht mit dem unzutreffenden abgezinsten Kapitalwert berücksichtigt.

- Die Höhe der nicht abgezinsten Rentenlast (176.604,00 €) ist zwischen den Beteiligten unstreitig und ergibt sich im Übrigen aus dem Vervielfältiger bei einer im Zeitpunkt der ersten Rentenzahlung (September 2021) 56jährigen Frau (S, geboren am ... 1964) von 14,717 (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG i.V. m. den entsprechenden BMF-Schreiben vom 28.10.2020 – IV C 7 – S 3104/19/10001 :005 BStBl 2020, 1048).

- Entgegen der Ansicht des beklagten FA ist keine Abzinsung der Rentenlast (176.604,00 €) vorzunehmen. Dies ergibt sich aus dem BFH-Urteil in BFHE 273, 567, BStBl II 2023, 66, wonach eine Abzinsung der aufschiebend bedingten Last für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft (hier Notarvertrag vom 24.5.2012) und dem Bedingungseintritt (Tod des O am ... 2021) nicht stattfindet.

- Damit sind aber im Streitfall ausgehend vom BFH-Urteil in BFHE 273, 567, BStBl II 2023, 66 die Tatbestandsvoraussetzungen des § 12 Abs. 3 BewG (Abzinsung) weder im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 24.05.2012 (mangels Fälligkeitszeitpunkts einer noch nicht existenten Verpflichtung) noch im Zeitpunkt des Bedingungseintritts mit dem Tod des O am 15.08.2021 (mangels einer mehr als einjährigen Laufzeit eines zinslos gestundeten Betrags) erfüllt.

- Zudem erfordert, wie die Klägerin zutreffend vorgebracht hat, auch der Regelungszweck des § 12 Abs. 3 BewG keinen abgezinsten Ansatz der Last, da die Verminderung der Belastung aufgrund Zeitablaufs bereits durch den Ansatz eines geringeren Vervielfältigers im Rahmen der Kapitalisierung berücksichtigt wird.

- Abschließend weist das Gericht darauf hin, dass das Gericht nicht an die gleichlautenden Ländererlasse vom 4.1.2023 (BStBl I 2023, 172), in denen weiterhin an der Abzinsung einer der aufschiebend bedingten Last für die Schwebezeit zwischen dem Rechtsgeschäft und dem Bedingungseintritt festgehalten wird, gebunden ist.

24

dd) Ausgehend von den obigen Erwägungen ergibt sich nach Abzug der (nicht abgezinsten) Rentenverbindlichkeit der Klägerin gegenüber ihrer Schwester S eine Schenkungsteuer in Höhe von 4.995 € (davon Saldo der Erwerbe: 59.863 €, Befreiung nach § 13c ErbStG: 30.984 €, nicht abzugsfähige Schulden: 24.468 €, Freibetrag: 20.000 €, steuerpflichtiger Erwerb: 33.300 €, Steuersatz 15%); das Gericht verweist hinsichtlich der Einzelheiten der Steuerberechnung im Übrigen auf den Schenkungsteuerbescheid vom 18.3.2022.

25
d) Sonstige auf eine Rechtswidrigkeit des streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheids vom 18.3.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.3.2023 hindeutende Anhaltspunkte sind weder vorgetragen worden noch nach Aktenlage ersichtlich.

26
2.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

27
3.) Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und dem Vollstreckungsschutz folgt aus §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung.

28
4.) Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nrn. 1, 2 FGO zugelassen, damit der BFH die Gelegenheit erhält, seine Rechtsprechung zu bestätigen.