Finanzgericht Nürnberg, IV-148/2002
Urteil vom 27.01.2005

Rechtskräftig durch Rücknahme der Nichtzulassungsbeschwerde (BFH II B 44/05)
Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer bei einem betagten Anspruch aus einem Vermächtnis

Leitsatz

Hat der Erblasser letztwillig verfügt, dass ein Geldvermächtnis aus dem Verkaufserlös eines im Nachlass befindlichen Grundstücks zu zahlen ist, ohne für den Verkauf des Grundstücks eine Frist zu bestimmen, so ist ein betagter Anspruch des Vermächtnisnehmers gegeben für den die Erbschaftsteuer nicht bereits mit dem Tode des Erblassers entstanden ist. Die Erbschaftsteuer für diesen Erwerb von Todes wegen entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG - frühestens - mit dem Verkauf des Grundstücks.

Tatbestand

Streitig ist, wann die Erbschaftsteuer für einen Erwerb von Todes wegen entstanden ist.

Am 19.08.1988 verstarb A (im Folgenden Erblasserin genannt). Laut Erbschein des Amtsgerichts - Nachlassgericht - vom 06.12.1988 ist sie aufgrund privatschriftlichen Testaments vom 15.10.1987 von B, ihrem Lebensgefährten und Rechtsvorgänger des Klägers, allein beerbt worden. In ihrem Testament hatte die Erblasserin u. a. verfügt, dass C das Hausgrundstück 1, Gemarkung (im Folgenden 1), als "Alleinerbe" erhalten soll, verbunden mit der Anordnung, dass er das Haus verkaufen und 1/5 u. a. an B sofort auszahlen muss. Wegen des weiteren Inhalts und genauen Wortlauts wird auf das Testament vom 15.10.1987 verwiesen.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 16.05.1986 hatte die Erblasserin an Frau D nicht nur Räume im Anwesen 1 sowie das von der Erblasserin unter der Firma "E" betriebene Handelsgeschäft für den Zeitraum 01.07.1986 bis 30.06.1996 verpachtet, sondern ihr nach näherer Maßgabe auch ein Ankaufsrecht über das Grundstück 1 eingeräumt. Das als veräußerlich und vererblich vereinbarte Recht konnte von D frühestens am 01.07.1991 - nicht jedoch vor dem Tode der Erblasserin - ausgeübt werden. Beide Seiten waren berechtigt, nach dem Ablauf von 10 Jahren, also ab dem 01.07.1996, den Abschluss des Kaufvertrages zu verlangen, unabhängig davon, ob die Erblasserin dann noch lebt. Die Rechte aus dem Ankaufs-

recht sollten erlöschen, wenn nicht wenigstens eine Seite innerhalb von 11 Jahren seit dem 01.07.1986 das Ankaufsrecht ausgeübt hat. Zur Sicherung des Ankaufsrechts bewilligte die Erblasserin die Eintragung einer entsprechenden Auffassungsvormerkung für D, das Recht wurde entsprechend im Grundbuch eingetragen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die notariell beurkundete Vereinbarung vom 16.05.1986 verwiesen.

In Erfüllung des Vermächtnisses überließ B als Erbe das Hausgrundstück mit notariell beurkundeter Überlassung und Auflassung vom 07.07.1989 dem Vermächtnisnehmer C. C verpflichtete sich dabei dem Erben und den Herauszahlungsberechtigten gegenüber, die Ausübung des Ankaufsrechts zu verlangen, sobald ihm dies aufgrund der im Vertrag über das Ankaufsrecht getroffenen Bestimmungen möglich ist.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die notarielle Urkunde vom 07.07.1989 Bezug genommen.

Nachdem B am 12.02.1990 eine Erbschaftsteuererklärung eingereicht hatte, setzte das FA 2 ihm gegenüber mit Bescheid vom 26.06.1990 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung wegen des Erwerbs von Todes wegen nach A Erbschaftsteuer i. H. v. 149.025 DM fest. Die Erbfallkosten berücksichtigte es dabei mit dem damals gesetzlich vorgesehenen Pauschbetrag von 10.000 DM, weil für die beantragten Erbfallkosten keine Belege vorgelegt worden seien. Den Vermächtnisanspruch bezüglich des Grundstücks 1 berücksichtigte es hilfsweise und vorläufig mit 1/5 des erhöhten Einheitswertes (= 102.704 DM). Der Bescheid ist dem Kläger als damaligem Bevollmächtigten des B bekannt gegeben worden.

Auf dessen Einspruch hin wurde mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 12.09.1990 die Erbschaftsteuer auf 105.000 DM herabgesetzt. In diesem Bescheid kam für den vermächtnisweisen Erwerb aus dem Verkauf des Grundstücks 1 kein Wert zum Ansatz mit der Begründung, dass es frühestens zum 01.07.1991 verkauft werden könne. Der Bescheid erging gemäß § 165 Abs. 1 AO vorläufig, da das Grundstück bisher noch nicht verkauft worden sei und demnach noch kein Verkaufspreis feststehe.

Am 16.06.1997 verstarb B. Der Kläger ist sein Alleinerbe geworden. Zu diesem Erwerb von Todes wegen ist vom zuständigen FA 3 kein Erbschaftsteuerbescheid erlassen worden.
Am 08.07.1999 wurde der zwischenzeitlich für den Erbfall der Erblasserin zuständig gewordenen Erbschaftsteuerstelle des beklagten Finanzamts bekannt, dass das Grundstück 1 für 1 Mio. DM am 15.06.1998 veräußert worden war. Mit nach § 165 Abs. 2 AO geändertem Bescheid vom 05.07.2000 setzte es gegenüber dem Kläger für den Erwerb des B von Todes wegen nach der Erblasserin Erbschaftsteuer i. H. v. 162.412 DM fest. Unter Berücksichti-

gung von Zahlungen aufgrund eines Vergleichs und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung errechnete es den - anteiligen - Wert des Vermächtnisses mit 123.426 DM. Der Bescheid erging weiterhin vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 AO hinsichtlich der Höhe von Vergleichszahlungen, Rechtsanwaltskosten, Maklerprovision und einer Schadensersatzforderung, da deren endgültige Höhe noch nicht feststand bzw. die entsprechenden Belege noch nicht vorgelegt worden seien. Die Steuerfestsetzung erfolgte nach Steuerklasse IV und unter Anwendung eines Steuersatzes von 38 v. H. auf einen steuerpflichtigen Erwerb von insgesamt 427.400 DM.

Der dagegen von den Bevollmächtigten des Klägers eingelegte Einspruch wurde im Wesentlichen damit begründet, dass für den Erhalt der Zahlung von C Anwaltskosten angefallen seien, die nach § 10 Abs. 5 Ziff. 3 ErbStG bis zu 20.000 DM abzugsfähig seien. Zum anderen wurde vorgetragen, dass zwei grundsätzlich zu trennende Steuerfälle vorlägen, nämlich der Anspruch aus der Erbenstellung, welcher sofort fällig gewesen sei, und daneben der i. S. v. § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a ErbStG bedingte Vermächtnisanspruch. Diese beiden Erwerbsfälle seien über § 14 ErbStG zusammenzuführen mit der Konsequenz, dass der Kläger seine Steuerschuld bereits überzahlt habe.

Der Einspruch hatte teilweise Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 13.03.2002, auf die wegen des weiteren Inhalts verwiesen wird, setzte das beklagte Finanzamt die Erbschaftsteuer auf 139.752 DM (71.454,06 €) herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Die Änderung der Steuerfestsetzung resultierte daraus, dass das Finanzamt in der Einspruchsentscheidung die dem Kläger im Jahr 1999 aufgrund des Vermächtnisses zugeflossene Teilzahlung i. H. v. 115.000 DM und entsprechend eine am 06.12.2000 erfolgte Schlusszahlung i. H. v. 50.000 DM jeweils durch Abzinsung mit einem Wert von insgesamt 89.771 DM zum Ansatz brachte und damit zusammenhängende Kosten (Gerichtskosten und Rechtsanwaltskosten) ebenfalls durch Abzinsung mit einem Wert zum Bewertungsstichtag 19.08.1988 i. H. v. 5.528 DM berücksichtigte. Aus einem steuerpflichtigen Erwerb von insgesamt 388.200 DM und einem Steuersatz von 36 % errechnete sich der vorgenannte Steuerbetrag. Die Steuerfestsetzung wurde nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig erklärt.

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage wird unter Wiederholung des Vorbringens im Einspruchsverfahren weiterhin vorgetragen, dass der Vermächtnisanspruch auf die Zahlung von 165.000 DM erst in dem Zeitpunkt entstanden sei, als es zum Abschluss des notariellen Vertrages am 15.06.1998 zwischen dem mit dem Untervermächtnis beschwerten C und dem Erwerber gekommen sei. Dieser Zeitpunkt habe noch nichts mit der Fälligkeit zu tun, denn die Fälligkeit des Zahlungsanspruches wiederum habe nur davon abhängig sein können, wann auch der Verkaufserlös vertragsgemäß zu zahlen gewesen war. Der gegenständliche

Vermächtnisanspruch sei also entstanden mit dem nicht bestimmbaren Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses betreffend das Objekt 1, wobei wiederum die Fälligkeit von weiteren Faktoren abhängig gewesen sei, nämlich der Fälligkeit des Kaufpreises, der tatsächlichen Zahlung und der Höhe nach von abzugsfähigen Aufwendungen oder Ersatzansprüchen, die der Vermächtnisbeschwerte selbst erbracht hatte oder an Dritte zu erbringen hatte. Seitens des Finanzamts werde fälschlicherweise nicht hinreichend differenziert zwischen der Inaussichtstellung eines Anspruches wie einem Anwartschaftsrecht, der Entstehung des Anspruches und letztlich der Fälligkeit.

Für den Kläger wird zuletzt beantragt, den Erbschaftsteuerbescheid vom 05.07.2000 sowie die Einspruchsentscheidung vom 13.03.2002 aufzuheben.

Für das Finanzamt wird Klageabweisung beantragt, im Wesentlichen mit der Begründung, dass entgegen der Auffassung des Klägers der Vermächtnisanspruch nicht als völlig neuer Steuerfall mit dem Entstehungszeitpunkt 15.06.1998 angesehen werden könne. Die Ausführungen des Klägers könnten nur die Fälligkeit des Vermächtnisanspruchs betreffen, nicht aber seine Entstehung. Gegenstand des Vermächtnisses sei eine Kapitalforderung i. H. v. 1/5 des Erlöses aus dem Verkauf des Objekts 1 gewesen. Dieser Vermächtnisanspruch habe hinsichtlich seiner Entstehung nicht unter einer aufschiebenden Bedingung gestanden. Eine solche ergebe sich weder aus dem Testament der Erblasserin noch aus dem notariellen Pachtvertrag vom 16.05.1986. Der Kläger verkenne, dass es sich um zwei getrennt zu beantwortende Fragen handele, nämlich um die Frage nach der Entstehung der Kapitalforderung und um die Frage der Bewertung der Kapitalforderung. Die Frage der Entstehung sei vorrangig zu klären und allein nach der Entstehung richte sich auch der Zeitpunkt des Erwerbs und damit der maßgebende Freibetrag sowie der Steuersatz. In seiner Entstehung sei der Vermächtnisanspruch aber von keiner weiteren Bedingung abhängig gewesen.

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die Sitzungsniederschrift vom 27.01.2005 und die eingereichten Schriftsätze verwiesen. Dem Gericht liegt neben der Erbschaftsteuerakte des beklagten Finanzamts betreffend die Erblasserin A ein Geheft Unterlagen des FA 3 betreffend den Erblasser B vor.

Gründe

Die Klage hat Erfolg.

Die Erbschaftsteuer für den vermächtnisweisen Erwerb von 165.000 DM ist nicht vor dem 15.06.1998 entstanden, so dass ein getrennt zu besteuernder Erwerb von Todes wegen vorliegt, für den die Erbschaftsteuer nach Maßgabe des ErbStG in der ab 01.01.1996 geltenden Fassung festzusetzen ist. Eine Berücksichtigung des Erwerbs im Rahmen einer Änderung des Erbschaftsteuerbescheids vom 12.09.1990 ist nicht zulässig. Die angefochtenen Verwaltungsakte verletzten den Kläger in seinen Rechten und sind deshalb aufzuheben (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

1. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a ErbStG entsteht bei Erwerben von Todes wegen die Steuer grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, jedoch für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung, unter einer Betagung oder Befristung Bedachten sowie für zu einem Erwerb gehörende aufschiebend bedingte, betagte oder befristete Ansprüche mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses.

   Im Streitfall ist die - unstrittig - auf Zahlung eines Fünftels des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf des Grundstücks 1 gerichtete Geldforderung aus dem Vermächtnis als sog. betagte Forderung zu qualifizieren. Eine betagte Forderung liegt vor, wenn bei einem bereits wirksam und unbedingt begründeten Anspruch die Fälligkeit hinausgeschoben ist (Westermann in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Auflage, § 163 Rn. 3). Das Vermächtnis zugunsten des B, ist nach dem Wortlaut des Testaments weder bedingt noch befristet angeordnet worden, jedoch sollte erst nach dem - von der Erblasserin im Testament zeitlich nicht näher bestimmten - Verkauf des Hauses die Auszahlung sofort durch den Vermächtnisnehmer und - beschwerten C erfolgen. Die Anordnung "sofort" kann weder nach dem Wortlaut des Testaments noch nach dem mutmaßlichen Willen der Erblasserin auch auf die Verkaufsverpflichtung bezogen werden. Insbesondere ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass der Erblasserin bei dieser letztwilligen Verfügung das erst im Vorjahr am 16.05.1986 zugunsten der Pächterin D eingeräumte, fristgebundene Ankaufsrecht nicht mehr in Erinnerung gewesen ist. Die Fälligkeit des Zahlungsanspruchs aus dem Vermächtnis hing deshalb letztlich vom Zeitpunkt des Verkaufs ab und war, nachdem hierfür im Testament kein bestimmter zeitlicher Rahmen vorgegeben worden war, auch unter Berücksichtigung der zeitlichen Modalitäten des Ankaufsrechts nach Auffassung des Senats deshalb zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin unbestimmt bzw. noch nicht bestimmbar. Anderes ergibt sich nach Meinung des Senats zudem nicht aus der erst nach dem Erbfall in der

notariellen Urkunde vom 07.07.1989 getroffenen Verpflichtung des C zu einem Verkauf, sobald ihm dies nach den vertraglichen Bestimmungen des Ankaufsrechts möglich ist. Mit Urteil vom 27.08.2003 II R 58/01 (DStR 2003, 2066) hat der BFH entschieden, dass die Erbschaftsteuer für diejenigen betagten Ansprüche, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses unbestimmt ist, nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG erst mit dem Eintritt des Ereignisses entsteht. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass für derartige betagte Ansprüche § 12 Abs. 3 BewG, also die nach der Auffassung des Finanzamts vorzunehmende Abzinsung, versagt, weil es an einem bestimmten Zeitpunkt für den Eintritt der Fälligkeit fehlt und damit die Berechnungs- oder Schätzungsgrundlagen für eine Abzinsung oder den Ansatz eines niedrigeren Werts als des Nennwerts (§ 12 Abs. 1 BewG) fehlen. Solche Ansprüche führen - anders als zu einem bestimmten Zeitpunkt fällige Ansprüche - noch nicht zu der von § 9 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG vorausgesetzten wirtschaftlichen Bereicherung. Denn die Ungewissheit des Zeitpunkts der Fälligkeit eines solchen Anspruchs hindert den Erwerber an einer angemessenen wirtschaftlichen Verwertung der ihm zugefallenen Vermögensposition. Durch den Erwerb eines derart betagten Anspruchs tritt kein Bereicherungszustand ein, dessen Wert auf den Stichtag gegebenenfalls unter Abzinsung festzustellen ist, vielmehr tritt die wirtschaftliche Bereicherung - wie bei einer aufschiebend bedingten oder befristeten Forderung - erst mit dem Eintritt des Ereignisses ein, welches zur Fälligkeit des Anspruches führt. Der Senat schließt sich dieser Rechtsauffassung an und ist der Meinung, dass die Rechtslage im Streitfall nicht anders zu beurteilen ist. Entstehungszeitpunkt für die Erbschaftsteuer aus dem streitgegenständlichen vermächtnisweisen Erwerb ist deshalb nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG - frühestens - der Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages, also der 15.06.1998, als das die Fälligkeit des Zahlungsanspruchs auslösende Ereignis mit der Folge, dass ein weiterer Erwerb von Todes wegen vorliegt, auf den das ErbStG in seiner zu diesem Entstehungszeitpunkt geltenden Fassung anzuwenden ist und der getrennt von dem Erwerb von Todes wegen des B als Erbe zu besteuern ist (vgl. hierzu Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 9 Tz. 5).

2. Wegen der Anordnung der sofortigen Auszahlung nach Verkauf ist es vertretbar, den Tag des Grundstückverkaufs ohne Rücksicht auf dabei vertraglich vereinbarte Fälligkeitstermine oder den tatsächlichen Geldzufluss beim Kläger als Entstehungszeitpunkt anzusehen. Weil demnach zwei Erwerbe innerhalb von 10 Jahren gegeben sind, wäre grundsätzlich eine Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG vorzunehmen. Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob dies vorliegend letztlich zutrifft oder ob eine Berücksichtigung der Vermächtnisforderung beim Erwerb von Todes wegen nach B deswegen zu erfolgen hätte, weil der Vermächtnisanspruch bereits vor Eintritt der Fäl-

ligkeit in den Nachlass des B übergegangen ist. Denn in beiden Fällen ist der angefochtene Änderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vorbehaltlich weiterer Voraussetzungen schon nicht einer Umdeutung oder Auslegung in einen Erstbescheid - ggfs. mit Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG zugänglich. Wie sich nicht nur aus dem Wortlaut der Bescheide und der für beide Erwerbe angewandten Gesetzesfassung sondern auch aus dem Vorbringen des beklagten Finanzamts eindeutig ergibt, hat es mit den angefochtenen Verwaltungsakten erkennbar keinen erstmaligen Steuerbescheid über einen vermächtnisweisen Erwerb mit einer Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG erlassen wollen. Die angefochtenen Verwaltungsakte sind deshalb aufzuheben (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

3. Der Senat weist ungeachtet dessen darauf hin, dass sich selbst bei einer Beurteilung des vermächtnisweisen Erwerbs als Erwerb des Klägers nach der Erblasserin im Falle einer Zusammenrechnung nach § 14 Abs. 1 ErbStG (zum Erfordernis des Erwerbs vom selben Zuwendenden vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 14 Tz. 5) keine Steuer ergeben würde, die die mit Bescheid vom 12.09.1990 auf 105.000 DM festgesetzte Erbschaftsteuer übersteigt. Von den steuerpflichtigen Erwerben mit 307.033 DM und 165.000 DM (=472.033 DM) wären Anwalts- und Gerichtskosten i. H. v. 10.648 DM und der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG i. H. v. 10.000 DM zum Abzug zu bringen. Für die steuerpflichtigen Erwerbe von zusammen 451.300 DM wäre eine Steuer i. H. v. 23 v. H. (Steuerklasse III, §§ 15 Abs. 1,19 Abs. 1 ErbStG), somit 103.799 DM festzusetzen, von der die für den früheren Erwerb festgesetzte Steuer abzuziehen ist (§ 14 Abs. 1 S.3 ErbStG). Weil die Regelung des § 14 ErbStG nicht zu einer Erstattung von Steuern führt (vgl. Meincke, ErbSt- und SchStG, 14. Aufl., § 14 Rz. 4 m. w. N.), verbleibt es bei der Erbschaftsteuer i. H. v. 105.000 DM. Die in den angefochtenen Verwaltungsakten darüber hinaus festgesetzte Erbschaftsteuer hat aber keinen rechtlichen Bestand.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Sie berücksichtigt auch den ursprünglich gestellten Klageantrag.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war wegen der wirtschaftlichen Bedeutung der Streitsache für den Kläger und der Schwierigkeit der Rechtsfragen für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).

Normen:
ErbStG:14 ErbStG:14/1 ErbStG:9 ErbStG:9/1/1/1/a