
Datum: 05.04.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 6814/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0405.9K6814.01.00

Tenor:

Unter Aufhebung der beiden Einspruchsentscheidungen vom wird der Beklagte verpflichtet, die in den Erbschaftsteuerbescheiden vom gegenüber den Klägern festgesetzte Erbschaftsteuer i.H.v. jeweils 1.673 DM bis zum Erlöschen der hinsichtlich der Grundstücke und,..... in bestehenden Nießbrauchsrechte zinslos zu stunden.

Die bis einschließlich der mündlichen Verhandlung am 05.04.2005 entstandenen Kosten des Rechtsstreits werden den Klägern zu 64 v.H. und dem Beklagten zu 36 v.H. auferlegt. Die danach entstandenen Kosten trägt der Beklagte.

Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob und ggf. in welcher Höhe die Erbschaftsteuer für einen Nacherwerb nach § 25 Abs. 1 Satz 2 Erbschaftsteuergesetz - ErbStG - deshalb zu stunden ist, weil ein nach § 14 ErbStG zu berücksichtigender Vorerwerb mit einem Nießbrauchsrecht belastet ist.

Die Kläger sind Vermächtnisnehmer ihres am 09.01..... verstorbenen Vaters, Herrn Im Ehegattentestament der Eheleute vom 10.04..... wurden den Klägern Geldvermächtnisse i.H.v. jeweils 400.000 DM zugewandt.

1

2

3

4

Durch notariellen Vertrag vom 09.09..... hatten, geb. am 11.10....., und seine Ehefrau, Frau, geb. am 27.05....., den Klägern zu je ½ das Eigentum an dem Grundstück (Einheitswert 143.200 DM) und an dem Grundstück ,,,, (Einheitswert 44.200 DM) in gegen Einräumung eines lebenslänglichen Nießbrauchsrechts übertragen. Nach Punkt II. 1. des Übertragungsvertrags vom 09.09.1994 sollte das Nießbrauchsrecht nach dem Tode des Zuerstversterbenden der Berechtigten dem Überlebenden von ihnen ganz und uneingeschränkt zustehen.

Am erließ der Beklagte gegenüber den Klägern zwei Erbschaftsteuerscheide, in denen die Erbschaftsteuer i.H.v. jeweils 4.585 DM wie folgt ermittelt wurde: 5

- Vermächtnis: 400.000 DM 6

- zzgl. Vorerwerb: 7

½ Anteil: 71.600 DM 8

½ Anteil ,,,, : 22.100 DM 9

----- 10

93.700 DM x 140 % x ½ 65.590 DM 11

----- 12

465.590 DM 13

- abzüglich Freibetrag für Steuerklasse I: 400.000 DM 14

- abgerundet: 65.500 DM 15

- Steuer nach Steuerklasse: 7 % von 65.500 DM: 4.585 DM 16

Gegen die beiden Erbschaftsteuerbescheide legten die Kläger Einsprüche ein und beantragten, wegen der Nießbrauchsbelastung des Vorerwerbs die Erbschaftsteuer nach § 25 ErbStG zu stunden. 17

Die Einspruchsverfahren verliefen erfolglos. Durch Einspruchsentscheidungen vom wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte vertrat die Ansicht, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG eine Nießbrauchsbelastung nur dann zu einer Stundung der festgesetzten Steuer führen kann, wenn der Erwerb selbst mit einer solchen Belastung beschwert ist. Da der "letzte Erwerb" im Sinne des § 14 ErbStG im Streitfall nicht mit einer solchen Belastung beschwert sei, komme eine Stundung nicht in Betracht. Der "frühere Erwerb" sei als selbständiger Erwerb hier nicht einzubeziehen. 18

Mit der von den Klägern gemeinsam erhobenen Klage verfolgen diese ihr Begehren weiter. Sie sind der Ansicht, dass die vom Beklagten in zutreffender Höhe festgesetzte Erbschaftsteuer nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zinslos zu stunden ist. Die vom Beklagten vorgenommene Auslegung des § 25 ErbStG verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Grundgesetz - GG -. Es könne insoweit keinen Unterschied machen, ob zunächst eine Immobilie unter Nießbrauchsvorbehalt verschenkt und dann ein Geldvermächtnis zugewandt werde, oder ob dies umgekehrt erfolge. 19

Die Kläger beantragen,	20
den Beklagten zu verpflichten, die in den Erbschaftsteuerbescheiden vomfestgesetzte Erbschaftsteuer i.H.v. jeweils 1.673 DM nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zinslos zu stunden.	21
Der Beklagte beantragt,	22
1. die Klage abzuweisen,	23
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.	24
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung.	25
Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsakten des Beklagten ergänzend Bezug genommen.	26
<u>Entscheidungsgründe</u>	27
Die Klage ist begründet.	28
I. Die beiden Erbschaftsteuerbescheide vom in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 19.11.2001 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -).	29
Der Beklagte hat die in den Erbschaftsteuerbescheiden vom gegenüber den Klägern festgesetzte Erbschaftsteuer zu Unrecht nicht nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG i.H.v. jeweils 1.673 DM bis zum Wegfall des hinsichtlich der Grundstücke und in bestehenden Nießbrauchsrechts zinslos gestundet.	30
1. Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG wird der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker oder dem Ehegatten des Erblassers (Schenkers) zustehen oder das mit einer Rentenverpflichtung oder mit der Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen zugunsten dieser Personen belastet ist, ohne Berücksichtigung dieser Belastungen besteuert. Die Steuer, die auf den Kapitalwert dieser Belastungen entfällt, ist jedoch gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG bis zu deren Erlöschen zinslos zu stunden.	31
2. Im Streitfall war der Erwerb der Kläger von Todes wegen nach ihrem am 09.01..... verstorbenen Vater nicht mit Nießbrauchsrechten zugunsten des Ehegatten des Erblassers, d.h. zugunsten ihrer Mutter, belastet. Belastet waren und sind auch weiterhin jedoch die in den Erbschaftsteuerbescheiden vom nach § 14 ErbStG berücksichtigten sog. Vorerwerbe. Insoweit steht das im notariellen Übertragungsvertrag von den Eheleuten hinsichtlich der auf die Kläger unentgeltlich übertragenen Miteigentumsanteile an den Grundstücken und in vorbehaltene lebenslängliche Nießbrauchsrecht auch weiterhin der Mutter der Kläger zu.	32
3. Ob die Regelung des § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG auch dann anzuwenden ist, wenn lediglich der sog. Vorerwerb mit einem Nießbrauchsrecht zugunsten des Ehegatten des Erblassers belastet ist, ist in der Finanzverwaltung, der Literatur und der Rechtsprechung der Finanzgerichte umstritten.	33
a) Die Finanzverwaltung hat in H 85 (3, Zusammenrechnung von Erwerben unter Nutzungsvorbehalten) ErbStH 1999 zunächst in einem Beispielsfall, in dem beide Erwerbe	34

mit Nutzungsvorbehalten belastet waren, den für den Nacherwerb nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu ermittelnden Stundungsbetrag auch unter Berücksichtigung des Kapitalwerts der Belastung des Vorerwerbs berechnet. In den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 09. Juni 2000 (BStBl I 2000, 810) ist die Finanzverwaltung jedoch von dieser Rechtsansicht abgerückt. Hintergrund hierfür war das Urteil des BFH vom 07. Oktober 1998 II R 64/96 (BFHE 187, 53, BStBl II 1999, 25). Nach diesem Urteil werden bei einer Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG die Vorerwerbe und der Nacherwerb nicht zu einem einheitlichen Erwerb verbunden. Dies führt nach Meinung der Finanzverwaltung bei der Berechnung des Stundungsbetrags gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG für den Nacherwerb dazu, dass der Vorerwerb mit seinem "Bruttowert", d.h. ohne Abzug des Kapitalwerts der Belastung, anzusetzen ist. Diese Schlussfolgerung hat die Finanzverwaltung dann auch in H 85 (3, Zusammenrechnung von Erwerben unter Nutzungsvorbehalten) ErbStH 2003 aufrechterhalten.

b) In der Literatur vertritt Moench (ErbStG, § 25 Rz. 39) - ebenfalls unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 07. Oktober 1998 II R 64/96 (a.a.O.) - die Ansicht, dass die sofort fällige Steuer für den Nacherwerb allein unter Berücksichtigung der Belastung für den Nacherwerb zu berechnen ist. Dem widerspricht Gebel (in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 25 Tz. 35). Nach seiner Ansicht sind im Falle einer Zusammenrechnung mehrerer mit einem Nießbrauchsvorbehalt belasteter Erwerbe nach § 14 ErbStG bei der Ermittlung des Stundungs- bzw. Steuermehrbetrags für den Letzterwerb auch die Vorschenkungen nur mit ihrem Nettowert anzusetzen, sofern sie ebenfalls nutzungsbelastet waren. Nach der Meinung von Jülicher (in Troll/Ge-bel/Jülicher, ErbStG, § 14 Tz. 62) überzeugt keine der beiden Auffassungen uneingeschränkt. Für die Ansicht der Finanzverwaltung spreche zwar die von § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG geforderte Einbeziehung des Vorerwerbs in die Zusammenrechnung mit seinem - nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gerade nicht geminderten – früheren Wert. Diesem Ergebnis könne isoliert für die Besteuerung des Nacherwerbs noch zugestimmt werden. Zugleich werde aber durch den beim Nacherwerb erhobenen nachträglichen rechnerischen Zuschlag auf den Vorerwerb, bei dem nunmehr die Stundung ausfällt, dem Erwerber hinsichtlich des Vorerwerbs teilweise die nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vorgesehene Stundung vorenthalten.

35

c) Schließlich wird die streitgegenständliche Rechtsfrage auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte nicht einheitlich beurteilt. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat bei einem Sachverhalt, in dem sowohl der Vor- als auch der Nacherwerb mit Nießbrauchsrechten i.S. des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG belastet waren, entschieden, dass bei der nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vorzunehmenden Berechnung des Stundungsbetrags für den Nacherwerb auch die Belastung des Vorerwerbs zu berücksichtigen ist (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19. September 1996 4 K 2761/95, ZEV 1996, 439). Dem hat das Finanzgericht München - unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 07. Oktober 1998 (a.a.O.) - in einem Streitfall widersprochen, in dem nur der Vorerwerb, nicht aber der Nacherwerb mit einem Nießbrauchsrecht zugunsten des Schenkers belastet war. Auch für das Finanzgericht München war dabei ausschlaggebend, dass der BFH für die Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG eine Zusammenfassung von Vor- und Nacherwerb zu einem einheitlichen Erwerb ablehnt hat (FG München, Urteil vom 27. Oktober 2004 4 K 1798/02, EFG 2005, 620). Demgegenüber schlägt nach Ansicht des Finanzgerichts Nürnberg eine im Zeitpunkt des Nacherwerbs weiterhin bestehende Nießbrauchsbelastung des Vorerwerbs auf die nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG vorzunehmende Berechnung des Steuer- und Stundungsbetrags für den Nacherwerb durch. Im Gegensatz zum Finanzgericht München sieht das Finanzgericht Nürnberg hierin gerade keinen Verstoß gegen die durch § 14 ErbStG vorgeschriebene Selbständigkeit von Vor- und Nacherwerb (FG Nürnberg, Urteil vom 28. Oktober 2004 IV

36

440/2003, EFG 2005, 621). Schließlich hat das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht entscheiden, dass bei der Berechnung der für den Nacherwerb zu stundenden Steuer der Vorerwerb jedenfalls dann mit dem Nettowert in die Berechnung einzubeziehen ist, wenn zwischen Vor- und Nacherwerb kein Steuerklassenwechsel eingetreten ist, durch den Nacherwerb auch bei Ansatz der Bruttowerte kein Steuersatzsprung ausgelöst würde und sich der persönliche Freibetrag bei der Besteuerung des Vorerwerbs nicht in voller Höhe ausgewirkt hat (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 20. Dezember 2004 3 K 218/02, StE 2005, 186).

4. Der erkennende Senat hält im Ergebnis die von Gebel und den Finanzgerichten Rheinland-Pfalz, Nürnberg sowie Schleswig-Holstein vertretene Rechtsauffassung für zutreffend. Dafür sprechenden die folgenden Gesichtspunkte. 37

a) § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ordnet ein Abzugsverbot für bestimmte Belastungen an, die ansonsten - d.h. ohne dieses Abzugsverbot – bereicherungsmindernd zu berücksichtigen wären. § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG sieht zwingend vor, dass die Steuer, die auf den Kapitalwert der nichtabzugsfähigen Belastung entfällt, bis zum Erlöschen der Belastung zinslos zu stunden ist. Nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung und dem Normenzusammenhang ist somit eine Steuerstundung bei solchen Belastungen auszusprechen, die sich ohne das in Satz 1 der Vorschrift angeordnete Abzugsverbot bereicherungsmindernd auswirken würden (vgl. BFH-Beschluss vom 20. September 2000 II B 109/99, BFH/NV 2001, 455). 38

b) Dies ist aber auch bei Belastungen der Fall, die ausschließlich hinsichtlich der nach § 14 ErbStG zu berücksichtigenden Vorerwerbe bestehen. 39

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von 10 Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Bei der Ermittlung des früheren Werts eines Vorerwerbs wären nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG grundsätzlich die auf dem Vorerwerb liegenden Lasten bereicherungsmindernd zu berücksichtigen. Besteht die Belastung des Vorerwerbs jedoch zugunsten des Schenkers oder des Ehegatten des Erblassers (Schenkers), so untersagt § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG den bereicherungsmindernden Abzug der Belastung. Bei der Berechnung der für den Nacherwerb festzusetzenden Steuer wird in diesem Fall dem Nacherwerb der sog. "Bruttowert" des Vorerwerbs - d.h. der Wert ohne Abzug der Belastung – zugerechnet. 40

c) Im Ergebnis ist dann aber als Ausgleich für dieses Abzugsverbot nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG der Teil des für den Nacherwerb festgesetzten Steuerbetrags zu stunden, der nur deshalb geschuldet wird, weil bei der nach § 14 ErbStG vorzunehmenden Berechnung der auf den Gesamterwerb entfallenden Steuer die Belastung des Vorerwerbs nicht bereicherungsmindernd in Abzug gebracht werden kann. Ein Verstoß gegen die vom BFH angenommene Selbständigkeit von Vor- und Nacherwerb stellt diese Rechtsfolge gerade nicht dar (s.a. FG Nürnberg, Urteil vom 28. Oktober 2004 IV 440/2003, a.a.O.). 41

d) Im Streitfall ergibt sich daraus die folgende Berechnung des nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu stundenden Betrags: 42

- **Kapitalwert des Nießbrauchsrechts:** 43
- Steuerwert der bei der Vorschenkung übertragenen 44

Miteigentumsanteile pro Kläger: 65.590 DM	
• maximaler Jahreswert der Nutzung nach § 16 BewG	45
65.520 DM : 18,6: 3.527 DM	46
• Vervielfältiger nach § 14 Abs. 1 und 3 BewG:	47
Alter von Fr. am 09.09.1994: 73 Jahre,	48
Vervielfältiger nach der bis 31.12.1994 geltenden	49
Anlage 9: 6,799	50
• Kapitalwert des Nießbrauchsrechts	51
3.527 DM x 6,799: 23.980 DM	52
• Ermittlung des Stundungsbetrags:	53
• Brutto-Gesamterwerb pro Kläger: 465.590 DM	
• ./.. Kapitalwert des Nießbrauchsrechts: ./.. 23.980 DM	
• Nettoerwerb pro Kläger: 441.610 DM	
• ./.. persönlicher Freibetrag: ./.. 400.000 DM	
• steuerpflichtiger Nettoerwerb pro Kläger: 41.610 DM	
• abgerundet: 41.600 DM	
• darauf entfallende Steuer: 7 v.H. von 41.600 DM: 2.912 DM	
• Stundungsbetrag: 4.585 DM ./.. 2.912 DM: 1.673 DM	
II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Dabei war zu berücksichtigen, dass die Kläger zunächst eine Stundung der gesamten festgesetzten Erbschaftsteuer begehrt und erst in der mündlichen Verhandlung am 05. April 2005 ihren Antrag eingeschränkt haben. Aufgrund der damit verbundenen Änderung des Streitwerts war eine Aufteilung der Kosten des Rechtsstreits nach Verfahrensabschnitten vorzunehmen.	54
III. Die Revision zum Bundesfinanzhof war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.	55
	56