

Beschluss vom 20. September 2010, II B 7/10

Gewährung der Kapitalnutzungsmöglichkeit durch zinsloses Darlehen als freigebige Zuwendung - Rüge mangelnder Sachaufklärung wegen übergangener Beweisanträge

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, BGB § 2124 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 155, ZPO § 295, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 04. November 2009, Az: 4 K 1338/05

Leitsätze

1. NV: Es ist bereits höchstrichterlich geklärt, dass die in der Gewährung eines zinslosen Darlehens liegende Kapitalnutzungsmöglichkeit eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein kann .
2. NV: Gewährt der Nacherbe dem Vorerben ein zinsloses Darlehen, ist der Vorerbe als Darlehensnehmer aus dem Vermögen des Nacherben als Darlehensgeber bereichert .
3. NV: Wird mit der Rüge mangelnder Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) geltend gemacht, das FG habe zu Unrecht Beweisanträge übergangen, muss im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich vorgetragen werden, dass ein sachkundig vertretener Kläger die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt hat oder weshalb die Rüge nicht möglich gewesen ist .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist alleinige befreite Vorerbin ihres 1998 verstorbenen Ehemannes. Nacherben sind die gemeinsamen Söhne A und C. Der zu einem Großteil aus Grundstücken bestehende Nachlass hatte einen Bruttowert von ca. 9,2 Mio. DM, wobei Nachlassverbindlichkeiten von ca. 3,7 Mio. DM bestanden und die Söhne zusätzlich jeweils einen Pflichtteil von 473.075 DM beanspruchten. Zur Abgeltung der Pflichtteilsansprüche übertrug die Klägerin 1999 und 2002 Grundeigentum mit einem Verkehrswert von 575.000 DM an A und von 895.000 DM an C.
- 2 Am 23. April 2003 verkauften die Söhne ein ihnen gehörendes bebautes Grundstück. Den erzielten Kaufpreis von 340.000 € stellten sie der Klägerin als zinsloses Darlehen zur Verfügung. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) sah in der Gewährung des zinslosen Darlehens eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) und setzte wegen der Zuwendung des A gegen die Klägerin Schenkungsteuer von 15.260 € fest.
- 3 Die Klage, die sich gegen die Annahme einer freigebigen Zuwendung richtete und mit der erstmals vorgetragen wurde, das Darlehen sei in den Jahren 2005 und 2006 getilgt worden, blieb ohne Erfolg.
- 4 Mit der Nichtzulassungsbeschwerde macht die Klägerin grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache, Divergenz und Verfahrensfehler geltend.

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Gründe für eine Zulassung der Revision sind nicht gegeben.
- 6 1. Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage, ob eine freigebige Zuwendung in Form einer unentgeltlichen Kapitalüberlassung vorliege, wenn der Sohn als Nacherbe seiner Mutter als Vorerbin ein zinsloses Darlehen zur Nachlassanierung gewähre, hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Es ist bereits höchstrichterlich geklärt, unter welchen Voraussetzungen eine

freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juli 2005 II R 8/04, BFHE 210, 474, BStBl II 2005, 845, und vom 9. Dezember 2009 II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, m.w.N.) und dass die in der Gewährung eines zinslosen Darlehens liegende Kapitalnutzungsmöglichkeit eine freigebiges Zuwendung sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 2005 II R 52/03, BFHE 210, 459, BStBl II 2005, 800, m.w.N.). Die Klägerin hat keine Gründe dargelegt, die es erforderlich machen, die aufgeworfene Rechtsfrage für die darin bezeichnete besondere Fallgestaltung zu entscheiden.

- 7** a) Die Klägerin sieht als klärungsbedürftig an, ob bei einer Zuwendung zur Erhaltung oder Vermehrung der Substanz des Nachlasses der Vorerbe oder der Nacherbe der tatsächlich Bereicherte ist. Diese Frage lässt sich jedoch aufgrund der bereits vorhandenen Rechtsprechung ohne weiteres beantworten. Bei der Prüfung, wer als Zuwendender und Bedachter an einer freigebiges Zuwendung beteiligt ist, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist; denn die Schenkungsteuer ist eine Verkehrssteuer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, m.w.N.). Bereichert ist danach grundsätzlich der Vorerbe. Soweit sich durch eine Zuwendung an den Vorerben zugleich der Wert des Anwartschaftsrechts des Nacherben, das dieser mit dem Erbfall erlangt hatte, erhöht, schließt die Wertsteigerung des Anwartschaftsrechts nicht die mit der Zuwendung verbundene Bereicherung des Vorerben aus.
- 8** b) Weiter macht die Klägerin geltend, es sei zu klären, ob die Zuwendung von Mitteln zur Nachlasssanierung durch den Nacherben das Merkmal der Freigebigkeit erfülle. Die Übergabe von zur Sanierung bestimmten Beträgen an den Vorerben ohne Rückzahlungsverpflichtung sei als vorweggenommene Erfüllung der dem Nacherben beim Eintritt des Nacherbfalls obliegenden Verpflichtung zum Ersatz der vom Vorerben aus seinem Vermögen getragenen außerordentlichen Aufwendungen gemäß § 2124 Abs. 2 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zu qualifizieren. Erfolge schon die Hingabe der Geldmittel nicht freigebig, könne ein unverzinsliches Darlehen noch weniger das Kriterium der Freigebigkeit erfüllen.
- 9** Ein Klärungsbedarf besteht insoweit nicht. Die Annahme einer freigebiges Zuwendung setzt voraus, dass die Leistung des Schenkers als unentgeltlich anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.5.). Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Leistung rechtlich nicht von einer Gegenleistung des Leistungsempfängers abhängt (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 1994 II R 105/93, BFH/NV 1995, 70). Das ohne Gegenleistung gewährte zinslose Darlehen ist hinsichtlich der damit verbundenen Nutzungsmöglichkeit des Kapitals regelmäßig eine freigebiges Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 70). Da der Darlehensgeber bei der Vereinbarung eines solchen Darlehens gerade auf Zinsen verzichtet, hat er keinen Zinsanspruch, mit dem er gegen Ansprüche des Darlehensnehmers aufrechnen könnte. In der Gewährung eines zinslosen Darlehens durch den Nacherben an den Vorerben kann daher, soweit keine gesonderten Vereinbarungen vorliegen, keine die Unentgeltlichkeit der Zuwendung ausschließende Vorwegverfüllung eines mit der Nacherbfolge entstehenden Anspruchs des Vorerben gesehen werden. Allein die unentgeltliche Kapitalüberlassung des Nacherben bewirkt nicht, dass aufschiebend bedingte Ersatzansprüche des Vorerben erlöschen.
- 10** c) Die grundsätzliche Bedeutung der von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfrage ergibt sich auch nicht daraus, dass noch geklärt werden müsste, ob das vom Nacherben gewährte zinslose Darlehen eine Zuwendung auf Kosten des Nacherben sei. Bei einem zinslosen Darlehen besteht die Minderung des Vermögens des Zuwendenden darin, dass er auf einen Ertrag verzichtet, den er bei verkehrsüblichem Verhalten gezogen hätte. Der Verzicht auf die zum Vermögen des Darlehensgebers gehörende Nutzungsmöglichkeit ist eine Vermögensminderung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 70). Der Darlehensnehmer ist aus dem Vermögen des Darlehensgebers bereichert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 210, 459, BStBl II 2005, 800). Gewährt der Nacherbe ein zinsloses Darlehen, tritt die Vermögensminderung bei ihm ein. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine Vermögensminderung nicht deshalb zu verneinen, weil mit dem zinslosen Darlehen gleichzeitig das Anwartschaftsrecht des Nacherben im Wert steigt. Eine Saldierung mit dem Wert des Anwartschaftsrechts ist insoweit nicht möglich. Das Anwartschaftsrecht führt erst mit dem Eintritt des Nacherbfalls zu einem Vermögenserwerb und stellt damit --steuerrechtlich gesehen-- eine noch nicht genügend greifbare Vermögensposition dar (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1992 II R 21/92, BFHE 169, 456, BStBl II 1993, 158), wenn es nicht durch Veräußerung verwertet ist.
- 11** 2. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen. Die Vorentscheidung weicht nicht von den durch die Klägerin bezeichneten Entscheidungen anderer Gerichte ab. Denn diese Entscheidungen sind zu nicht vergleichbaren Sachverhalten ergangen.

- 12** a) Der Beschluss des Oberlandesgerichts Hamm vom 29. Dezember 1983 (2 WF 694/83, 2 WF 721/83 (Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 1984, 481) betrifft die Bewertung des Anwartschaftsrechts beim Zugewinnausgleich nach §§ 1372 ff. BGB, wenn durch Leistungen des Nacherben eine Wertsteigerung seines Anwartschaftsrechts eingetreten ist. Die Wertermittlung für die Berechnung des Zugewinns regelt § 1376 BGB. Danach sind für die Bewertung aller zum Anfangs- und Endvermögen gehörenden Rechte und Verbindlichkeiten bestimmte Stichtage maßgebend. Eine Sonderregelung für wirtschaftlich unsichere Rechte, wie das Anwartschaftsrecht des Nacherben, fehlt; § 2313 BGB ist bei der Berechnung des Zugewinns nicht entsprechend anwendbar (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 9. Juni 1983 IX ZR 41/82, BGHZ 87, 367). Demgegenüber geht es im Streitfall um die Frage, ob die Gewährung eines zinslosen Darlehens durch den Nacherben eine Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Darlehensnehmer auf Kosten des Nacherben ist.
- 13** b) Im Urteil vom 1. Juli 2008 II R 38/07 (BFHE 220, 531, BStBl II 2008, 876) hat der BFH zur Besteuerung des Nacherben beim Eintritt des Nacherbfalls entschieden, dass § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG beim Nacherben die steuerliche Erfassung von Vermögenswerten ausschließt, die er selbst durch Baumaßnahmen auf einem nachlasszugehörigen Grundstück zu Lebzeiten des Vorerben in Erwartung der Nacherbfolge geschaffen hat. Im Streitfall ist nicht zu beurteilen, ob bei der Besteuerung der Nacherbfolge der Nacherbe durch den Anfall von ihm selbst geschaffener Vermögenswerte bereichert ist, sondern, ob der Nacherbe mit der Gewährung eines zinslosen Darlehens eine unentgeltliche Zuwendung bewirkt hat.
- 14** c) Die Vorentscheidung weicht nicht vom Urteil des Reichsfinanzhofs (RFH) vom 26. Februar 1942 IIIe 15/41 (RFHE 51, 288, RStBl 1942, 803) ab. Die Entscheidung des RFH ist zu einem Fall ergangen, in dem ein Lieferant wegen der Zahlungsschwierigkeiten seines Kunden eigene Forderungen erlassen und Schulden des Kunden übernommen hat. Derartige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung eines Unternehmens waren nach Auffassung des RFH keine schenkungsteuerbaren Zuwendungen. Dieser Sachverhalt ist nicht mit der Gewährung eines zinslosen Darlehens des Nacherben an den Vorerben vergleichbar.
- 15** d) Entsprechendes gilt auch für den Sachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997 II R 60/94 (BFHE 183, 253, BStBl II 1997, 832) zugrunde lag. Dort ging es um den Kauf von Geschäftsanteilen an einer GmbH, wobei zwischen dem bindenden Kaufangebot mit einem festen Kaufpreis und der Annahme ein Zeitraum von mehreren Jahren lag. Im Bereich geschäftlicher Beziehungen kann bei einem objektiv unentgeltlichen Vorgang das subjektive Merkmal der Freigebigkeit i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG trotz vorliegender Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Umstände, die seine Leistung zu einer objektiv unentgeltlichen machen, entfallen, soweit der Steuerpflichtige in nachvollziehbarer Weise darlegen kann, dass die Bereicherung des Zuwendungsempfängers der Förderung des Geschäfts des Zuwendenden diene, d.h. objektiv und nahezu ausschließlich auf die Erzielung geschäftlicher Vorteile des Zuwendenden gerichtet war.
- 16** e) Die Entscheidung des RFH vom 26. September 1933 Ve A 151/33 (RStBl 1934, 41) betraf die Abtretung von zum Nachlass gehörenden Wertpapieren durch mehrere Miterben an einen der Miterben. Der Bereicherungswille der zuwendenden Miterben wurde verneint, weil sie auch in ihrem eigenen Interesse die Sanierung des Familienbesitzes angestrebt hätten. Abgesehen von der fehlenden Vergleichbarkeit des zugrunde liegenden Sachverhalts mit einem zinslosen Darlehen ist diese Rechtsprechung auch überholt. Für die Annahme einer Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 183, 253, BStBl II 1997, 832). Es reicht vielmehr, wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, die Zuwendung unentgeltlich oder teilunentgeltlich vorzunehmen. Unerheblich ist, welche konkreten Motive für den Zuwendenden im Vordergrund standen (vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 II R 6/98, BFH/NV 2002, 26, unter II.1.a cc).
- 17** 3. Verfahrensmängel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, die eine Zulassung der Revision rechtfertigen könnten, sind in der Beschwerdebegründung nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Weise (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) dargelegt.
- 18** a) Wird mit der Rüge mangelnder Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) geltend gemacht, das Finanzgericht (FG) habe zu Unrecht Beweisanträge übergangen, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Angaben zu den ermittlungsbedürftigen Tatsachen, den angebotenen Beweismitteln und zum Ergebnis der Beweisaufnahme erforderlich. Hat das FG selbst im Urteil begründet, weshalb es von der Erhebung beantragter Beweise mit klar bezeichneten Beweisthemen abgesehen hat, genügt bereits die schlichte Rüge der Nichtbefolgung des Beweisantritts den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Januar 2007 IV B 51/05, BFH/NV 2007, 1089, m.w.N.). Da es sich bei der Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes um einen verzichtbaren Mangel handelt (vgl. § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), muss jedoch auch in diesem Fall

grundsätzlich vorgetragen werden, dass die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt worden oder weshalb die Rüge nicht möglich gewesen ist (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1089). Etwas anderes gilt nur dann, wenn sich die Rüge der unterlassenen Beweiserhebung aus dem Urteil oder dem Sitzungsprotokoll ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Dezember 2002 XI B 58/02, BFH/NV 2003, 787).

- 19** b) Im Streitfall hat die durch fachkundige Prozessbevollmächtigte vertretene Klägerin die im Schriftsatz vom 10. September 2008 enthaltenen Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung nicht wiederholt. Es ist weder aus dem Sitzungsprotokoll noch aus dem Urteil selbst ersichtlich, dass der in der mündlichen Verhandlung anwesende Bevollmächtigte der Klägerin das Übergehen der Beweisanträge gerügt hat. Die Klägerin hat auch bis zum Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Satz 1 FGO) nicht ausgeführt, weshalb die Rüge unterblieben bzw. nicht möglich gewesen ist. Im Schriftsatz vom 19. April 2010 hat die Klägerin zwar vorgetragen, dass sie das Übergehen ihrer Beweisanträge erst aus den Urteilsgründen habe erkennen können. Dieses Vorbringen ist jedoch verspätet; Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 56 Abs. 1 und 2 FGO sind insoweit weder geltend gemacht worden noch sonst ersichtlich. Das Unterlassen der rechtzeitigen Rüge hat den endgültigen Rügeverlust zur Folge.
- 20** c) Im Übrigen ist nicht hinreichend substantiiert dargelegt worden, dass die Vorentscheidung auf der unterlassenen Beweiserhebung beruhen kann. Dies gilt jedenfalls, soweit die Klägerin gerügt hat, das FG habe es unterlassen, die im Schriftsatz vom 10. September 2008 angebotenen Zeugenbeweise dazu zu erheben, dass Rechnungen Dritter, insbesondere der X GbR, Leistungen an den Sohn C betreffen, Aufrechnungen zeitnah vorgenommen worden seien und dass sie --die Klägerin--- Zahlungen auf Drittverbindlichkeiten der Söhne zur Tilgung des gewährten Darlehens geleistet habe. Nach den Ausführungen im angefochtenen Urteil hat das FG aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht die Überzeugung gewinnen können, dass die Klägerin gegenüber ihren beiden Söhnen aufrechenbare Forderungen mindestens in Höhe des ihr gewährten Darlehens hatte. Solche Ausgleichsansprüche gegenüber den Söhnen hätten nur dann in der Person der Klägerin entstehen können, wenn sie Aufwendungen der Söhne mit eigenen Mitteln getilgt hätte. Eine Zahlung von Verbindlichkeiten oder Aufwendungen der Söhne unter Einsatz eigener Mittel der Klägerin sei jedoch nicht nachgewiesen worden.
- 21** Der Beschwerdebegründung kann schließlich auch nicht entnommen werden, welches Ergebnis eine Vernehmung der beiden Söhne zu den vorstehend genannten Beweisthemen in Bezug darauf gebracht hätte, ob die Zahlungen der Klägerin aus eigenen Mitteln geleistet wurden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de