

Beschluss vom 11. August 2014, II B 131/13

Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern aufgrund schenkungsvertraglicher Verpflichtung - Interpolierende Betrachtungsweise bei Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften

BFH II. Senat

AO § 42, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, GrEStG § 3 Nr 2, GrEStG § 3 Nr 6, ErbStG § 10 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 03. November 2013, Az: 7 V 118/13

Leitsätze

1. NV: Bei der in einem Schenkungsvertrag vom Beschenkten gegenüber dem Schenker übernommenen Verpflichtung, anstelle der Zahlung eines Gleichstellungsgeldes ein Grundstück auf die Schwester zu übertragen, ist schenkungsteuerrechtlich der Schenker als Zuwendender anzusehen .
2. NV: Grunderwerbsteuerrechtlich kann die Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern als abgekürzter Leistungsweg einer freigebigen Zuwendung eines Elternteils an die Schwester des Beschenkten in interpolierender Betrachtung des § 3 Nr. 2 Satz 1 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG steuerbefreit sein. Der interpolierenden Betrachtung steht § 42 AO nicht entgegen, wenn die Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern bei einer (Neu-) Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge auf dem Interesse eines Elternteils beruht, gegenüber einem begünstigten Kind selbst als Schenker aufzutreten .
3. NV: Ist das zwischen Geschwistern übertragene Grundstück mit einem vom Beschenkten übernommenen Nießbrauchsrecht zugunsten des schenkenden Elternteils belastet, ist die Nießbrauchsverpflichtung bei der Bemessung der Gegenleistung zu berücksichtigen .

Tatbestand

- 1 I. Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) und ihr Bruder (B) waren je zur Hälfte Eigentümer eines Grundstücks, das ihnen ihr Vater (V) im Jahre 2006 unter dem Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs übertragen hatte.
- 2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 19. März 2013 übertrug V im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen Kommanditanteil sowie seinen GmbH-Anteil an einer GmbH & Co. KG auf B. Dieser verpflichtete sich in dem Vertrag gegenüber V und der Antragstellerin, "zum Zwecke der Gleichstellung" seinen im Jahre 2006 schenkweise von V erhaltenen Miteigentumsanteil auf die Antragstellerin zu übertragen. Die Übertragung auf die Antragstellerin erfolgte unter Übernahme aller im Grundbuch eingetragenen Belastung, insbesondere des zugunsten des V bestehenden Nießbrauchs.
- 3 Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Antragstellerin für den Erwerb des von B übertragenen Miteigentumsanteils durch Bescheid vom 29. Mai 2013 Grunderwerbsteuer in Höhe von 25.304 € fest. Die Bemessungsgrundlage von 562.316 € ergab sich aus dem mit 200.000 € bezifferten Gleichstellungsgeld sowie dem mit 362.316 € ermittelten Wert des Nießbrauchsrechts. Über den von der Antragstellerin hiergegen eingelegten Einspruch ist noch nicht entschieden.
- 4 Die Antragstellerin beantragte zunächst beim FA und danach beim Finanzgericht (FG), die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheides auszusetzen. Sie macht geltend, der Erwerbsvorgang sei gemäß § 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) bzw. § 3 Nr. 6 GrEStG oder jedenfalls aufgrund einer interpolierenden Betrachtung dieser Vorschriften grunderwerbsteuerfrei.
- 5 Das FG hat die Vollziehung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 29. Mai 2013 ausgesetzt und mit ernstlichen Zweifeln daran begründet, ob und in welchem Umfang der Grundstückserwerb der Antragstellerin nach § 3 Nr. 2

GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sei. Das FG hat die Beschwerde zugelassen.

- 6 Mit seiner Beschwerde beantragt das FA, den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag abzulehnen.
- 7 Die Antragstellerin beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist teilweise begründet.
- 9 1. Gemäß § 69 Abs. 7 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes auf Antrag u.a. dann ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen.
- 10 Ernstliche Zweifel in diesem Sinne sind anzunehmen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründen gewichtige, gegen sie sprechende Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen bewirken oder Unklarheiten in der Beurteilung der Tatfragen aufwerfen (vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung, Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 69 Rz 86, m.w.N.).
- 11 2. Im Streitfall kommt eine Befreiung des Grundstückserwerbs der Antragstellerin ernsthaft in Betracht, soweit dieser als freigebige Zuwendung des V anstelle der Zahlung eines Gleichstellungsgeldes erfolgte.
- 12 a) Der Grundstückserwerb der Antragstellerin erfüllt nicht die Vergünstigungsvoraussetzungen des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG. Die Vorschrift setzt voraus, dass zivilrechtlich und schenkungsteuerrechtlich Gegenstand der Schenkung ein Grundstück ist und sich der Grundstückserwerb zwischen Schenker und Bedachtem vollzieht (Meßbacher-Hönsch in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Aufl., § 3 Rz 235). Daran fehlt es vorliegend, weil der Erwerb der Antragstellerin nicht auf einer Schenkung des B beruht.
- 13 Die Antragstellerin hat zwar aufgrund des Vertrages vom 19. März 2013 den Miteigentumsanteil unmittelbar von B erlangt. Diesem Grunderwerb der Antragstellerin von B liegt jedoch keine Schenkung des B als Schenker und der Antragstellerin als Bedachter zugrunde. Denn B hat der Antragstellerin den Miteigentumsanteil nicht freigebig übertragen; vielmehr lag der Übertragung eine Auflage, nämlich eine schuldrechtliche Verpflichtung des B, die er V gegenüber zu erfüllen hatte, zugrunde. Schenkungsteuerrechtlich ist danach nicht der mit der Auflage beschwerte B, sondern der am Grunderwerb selbst nicht beteiligte V, dem gegenüber B zur Übertragung des Miteigentumsanteils auf die Antragstellerin verpflichtet war, als Zuwendender anzusehen (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993 II R 72/90, BFHE 171, 316, BStBl II 1993, 523).
- 14 b) Eine Befreiung des Grundstückserwerbs der Antragstellerin gemäß § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG scheidet ebenfalls aus. Die Antragstellerin und B sind nicht Verwandte in gerader Linie, sondern als Geschwister in Seitenlinie verwandt (§ 1589 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs).
- 15 c) Bei summarischer Beurteilung kommt jedoch eine teilweise Befreiung des Grundstückserwerbs der Antragstellerin bei interpolierender Betrachtung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 i.V.m. § 3 Nr. 6 GrEStG in Betracht.
- 16 Aus der Zusammenschau zweier Befreiungsvorschriften kann sich eine Steuerbefreiung ergeben, die im Wortlaut der Einzelvorschriften, je für sich allein betrachtet, nicht zum Ausdruck kommt (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2011 II R 42/10, BFH/NV 2012, 1177). Insbesondere kann sich aufgrund interpolierender Betrachtung eine Steuerbefreiung ergeben, wenn sich der tatsächlich verwirklichte Grundstückserwerb als abgekürzter Weg darstellt und die unterbliebenen Zwischenerwerbe, wenn sie durchgeführt worden wären, ebenfalls steuerfrei wären (Meßbacher-Hönsch, a.a.O., § 3 Rz 33; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 5. Aufl., Vorb §§ 3 bis 7 Rz 10).
- 17 Im Streitfall erweist sich die anstelle der Zahlung eines Ausgleichsgeldes erfolgte Übertragung des Miteigentumsanteils von B auf die Antragstellerin als abgekürzter Weg einer freigebigen Zuwendung des V an die Antragstellerin. Die Übertragung dieses Miteigentumsanteils von B auf V wäre gemäß § 3 Nr. 6 GrEStG --und gegebenenfalls auch gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG-- steuerfrei gewesen. Für die anschließende Übertragung dieses Miteigentumsanteils von V auf die Antragstellerin wäre dieser nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit gewesen.

- 18** Der interpolierenden Betrachtung steht § 42 der Abgabenordnung (AO) bei summarischer Prüfung nicht entgegen. Zwar kann ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO vorliegen, wenn eine Grundstücksübertragung zwischen Geschwistern zwecks Ausnutzung der Befreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG auf dem Umweg über die Eltern oder einen Elternteil erfolgt und hierfür kein außerhalb der Steuerersparnis liegender beachtlicher Grund vorhanden ist (z.B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 1963 II 198/61, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1964, 246; Pahlke, a.a.O., Vorb §§ 3 bis 7 Rz 10, m.w.N.). Ein beachtlicher Grund für die gewählte Gestaltung kann sich aber bei einer (Neu-)Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge aus dem Interesse eines Elternteils ergeben, gegenüber einem begünstigten Kind selbst als Schenker aufzutreten (BFH-Urteil vom 30. November 1960 II 154/59 U, BFHE 72, 54, BStBl III 1961, 21). Im Streitfall dürfte dieses Interesse des V mit hinreichender Deutlichkeit darin zum Ausdruck kommen, dass B seinen Miteigentumsanteil am Grundstück anstelle der Zahlung eines Gleichstellungsgeldes ausdrücklich "auf Veranlassung" des V auf die Antragstellerin zu übertragen hatte (§ 1 Nr. 2 der Anlage 3 des Vertrages vom 19. März 2013). Erst recht dürfte ein solches berechtigtes Interesse dann anzuerkennen sein, wenn sich --wie im Streitfall gemäß § 6 Nr. 1 des Vertrages vom 19. März 2013-- die durch die Übertragung des Miteigentumsanteils begünstigte Antragstellerin den Wert dieses Vermögensgegenstands auf ihre Pflichtteilsansprüche nach V anrechnen lassen muss.
- 19** 3. Die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides ist hingegen nicht ernstlich zweifelhaft, soweit das FA den Wert des von der Antragstellerin übernommen Nießbrauchsrechts der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt hat.
- 20** § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG schließt Grundstücksschenkungen unter einer Auflage insoweit von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG aus, als der Wert solcher Auflagen bei der Schenkungsteuer abziehbar ist. Gegenstand der Zuwendung des V an die Antragstellerin war der mit einem Nießbrauchsrecht belastete Miteigentumsanteil des B. Die Zuwendung des V an die Antragstellerin erfüllt damit die Merkmale einer Schenkung unter einer Nutzungs- oder Duldungsaufgabe. Eine solche Auflage mindert bei der Schenkungsteuer die Bereicherung der Antragstellerin i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes auch dann, wenn die Grundstücksnutzung dem Schenker oder Ehegatten zusteht (vgl. näher BFH-Urteil vom 20. November 2013 II R 38/12, BFHE 243, 411, BStBl II 2014, 479).
- 21** Eine Befreiung des Erwerbs der Antragstellerin unter dem Gesichtspunkt, dass ihr V das mit dem Nießbrauchsrecht belastete Miteigentum an dem Grundstück gemäß § 3 Nr. 6 GrEStG insgesamt grunderwerbsteuerfrei hätte übertragen können, scheidet bei summarischer Beurteilung der Rechtslage aus. Unmittelbar ist § 3 Nr. 6 GrEStG nicht anwendbar, da die Antragstellerin den Miteigentumsanteil von B und nicht von V erhalten hat. Einer interpolierenden Betrachtung steht schon entgegen, dass bei einer solchen Gestaltung kein über die Ausnutzung der sich aus § 3 Nr. 6 GrEStG ergebenden Steuerersparnis hinausgehender beachtlicher Grund (dazu oben II.2.c) in Betracht käme. Ferner scheidet eine interpolierende Betrachtung auch deshalb aus, weil diese nicht zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs einer Befreiungsvorschrift über ihren Zweck hinaus führen darf. Dies aber wäre der Fall, wenn man § 3 Nr. 6 GrEStG ohne jeden Bezug zu einer anderen Befreiungsregelung interpolierend auf die Übertragung eines Grundstücks zwischen Geschwistern und damit auf eine Gestaltung anwendete, die nach der Systematik der Befreiungsvorschriften gerade nicht von der Grunderwerbsteuer befreit sein soll.
- 22** Grunderwerbsteuerrechtlich konnte das FA demgemäß den Wert der von der Antragstellerin übernommenen Nießbrauchsverpflichtung bei der Bemessung der Gegenleistung berücksichtigen. Einwendungen gegen die Höhe des zugrunde gelegten Jahreswerts der Nutzung macht die Antragstellerin nicht geltend.
- 23** 4. Die Rüge des FA, das FG habe unter Berücksichtigung der Mitteilung der Senatsvorsitzenden in ihrem Schreiben vom 12. August 2013 eine Überraschungsentscheidung getroffen und damit den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, hat keinen Erfolg.
- 24** Die Mitteilung der Senatsvorsitzenden, das FG werde den Aussetzungsantrag "voraussichtlich" ablehnen, beruhte ersichtlich auf einer nur vorläufigen Rechtsäußerung (vgl. auch BFH-Beschluss vom 18. September 2009 IV B 140/08, BFH/NV 2010, 220). Zudem fehlt es an einer Überraschungsentscheidung schon deshalb, weil die Beteiligten die im Streitfall aufgeworfenen Rechtsfragen im Anschluss an das Schreiben der Senatsvorsitzenden vom 12. August 2013 schriftsätzlich weiterhin kontrovers erörtert haben.
- 25** 5. Demgemäß war die Grunderwerbsteuer in Höhe von 9.000 € (4,5 % des im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid als Bemessungsgrundlage berücksichtigten Gleichstellungsgeldes von 200.000 €) auszusetzen.

26 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de