

§ 25 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast

(aufgehoben)¹

§ 25 aF

Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast

(1) Der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker oder dem Ehegatten des Erblassers (Schenkens) zustehen oder das mit einer Rentenverpflichtung oder mit der Verpflichtung zu sonstigen laufenden Leistungen zugunsten dieser Personen belastet ist, wird ohne Berücksichtigung dieser Belastungen besteuert. Die Steuer, die auf den Kapitalwert dieser Belastungen entfällt, ist jedoch bis zu deren Erlöschen zinslos zu stunden. Die gestundete Steuer kann auf Antrag des Erwerbers jederzeit mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes abgelöst werden.

(2) Veräußert der Erwerber das belastete Vermögen vor dem Erlöschen der Belastung ganz oder teilweise, so endet insoweit die Stundung mit dem Zeitpunkt der Veräußerung.

	Rz.		Rz.
A. Übergangsregelung zur Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlasten ab 1.1.2009	1	C. Einzelheiten zu dem aktuellen Anwendungsbereich des § 25 ErbStG aF	
B. Rechtsentwicklung		I. Schenker – Erblasser – Ehepartner	17
I. Vorbemerkung	1.1	II. Zum Begriff „Vermögen“ iS des § 25 ErbStG aF	19
II. Zweck der Sonderregelung beim Erwerb von Vermögen, das mit Nutzungsrechten Dritter belastet ist	2	III. Nutzungen – Renten – sonstige wiederkehrende Leistungen	22
III. Regelung nach dem ErbStG 1959	3	IV. Zusammenhang zwischen Belastung und Vermögensübertragung	41
IV. Regelung nach dem ErbStG 1974		V. Zinslose Steuerstundung	
1. Zweck	4	1. Zur Berechnung des Stundungsbetrags	43
2. Durchführung	5	2. Wegfall der Belastung	46
V. Gesetzesentschärfung durch den ErbSt-Erlass 1976	8	VI. Veräußerung des belasteten Vermögens	49
VI. Änderung durch das Gesetz v. 18.8.1980	13	VII. Erlöschen des Nutzungsrechts durch entgeltlichen Verzicht des Berechtigten	56
VII. Eingeschränkter Anwendungsbereich bei Vermögensübergängen durch Schenkung	14		

1 Für Altfälle (dh. Erwerbsfälle vor 2009) bleibt die Kommentierung der Vorschrift bis auf Weiteres im Werk, da die Rechtsfolgen der Norm auch derzeit noch von Praxisrelevanz sind.

	Rz.		Rz.
VIII. Erlöschen des Nutzungsrechts durch unentgeltlichen Verzicht des Berechtigten . . .	57		
IX. Verzicht auf Nießbrauch gegen Rente	61		
X. Ablösung und Fälligkeit der gestundeten Steuer	62		
XI. Erlass von Säumniszuschlägen	77		
D. Rechtslage für Erwerbe bis zum 30.8.1980			
I. Vorbemerkung	80		
II. Aussetzung der Versteuerung .	81		
III. Bindung an das ausgeübte Wahlrecht	82		
			IV. Versteuerung bei Erlöschen der Belastung
			1. Vorbemerkung
			2. Übergang des belasteten Vermögens auf einen anderen durch Erbfolge
			3. Unentgeltlicher Übergang des belasteten Vermögens auf einen anderen durch Schenkung
			4. Erlöschen des Nutzungsrechts durch Übergang der Vermögenssubstanz auf den Nutzungsberechtigten
			E. Aussetzung der Versteuerung in der ehemaligen DDR

Literatur: *Berthold*, Nießbrauchbelastete Grundstücksschenkungen, DB 1998, 647; *Bilbig*, Schenkungsteuer für einen vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht nach einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, UVR 2003, 304; *Breithaupt*, Vorbehaltsnießbrauch als Gestaltungsinstrument bei der vorweggenommenen Erbfolge, ErbBstg 2009, 67; *Brüggemann*, Erbschaftsteuerreform: Grundstücksschenkungen und Nießbrauchsvorbehalt und Grunderwerbsteuer, ErbBstg 2008, 237; *Brüggemann*, Das Rentenvermächtnis aus einkommen- und erbschaftsteuerrechtlicher Sicht, ErbBstg 2011, 102; *Brüggemann*, Handlungsbedarf bei Schenkungen unter Vorbehalt von Nutzungsrechten nach der Rechtslage vor 2009, ErbBstg 2013, 223; *Carlé/Bauschatz*, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12873; *Christoffel*, Immobilienschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, ErbBstg 2018, 196; *Daragan*, Auflösend bedingter Nießbrauch statt Nießbrauchsverzicht, ZErB 2004, 274; *Ebeling*, Ablösung zinslos gestundeter Schenkungsteuern, ZEV 2004, 501; *Esskandari*, Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt – Letzte Anmerkungen zum Auslaufmodell § 25 ErbStG, NWB Fach 10, 1645; *Frenzl/Lülsdorf*, Rückwirkendes Entfallen von § 25 ErbStG, StB 2013, 205; *Gebel*, Steuermindernde durch Nießbrauchslasten: Grenzen des Abzugsverbots nach § 25 Abs. 1 ErbStG, ZEV 2004, 98; *Gebel*, Nießbrauchsrechte und Nießbrauchslasten im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, ZErB 2006, 122, 142; *Geck*, Die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt nach Aufhebung des § 25 ErbStG durch das ErbStRG, DStR 2009, 1005; *Gelhaar*, Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer im Falle einer Gesamtberechtigung, UVR 2004, 20; *Gelhaar*, Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer bei Vorbehaltsnießbrauch zu Gunsten des Schenkers und aufschiebend bedingtem Nießbrauch für dessen Ehegatten, UVR 2005, 145; *Gelhaar*, Bewertung von lebenslangen Nutzungsrechten zugunsten mehrerer Personen im Zusammenhang mit Übertragungsverträgen und deren schenkungsteuerrechtliche Behandlung, UVR 2012, 147; *Goetze*, Der lebzeitige Nießbrauch an Grundstücken des Privatvermögens im Steuerrecht, RNotZ 2013, 147; *Götz*, Nach Wegfall des § 25 ErbStG: Nießbrauch als Gestaltungsinstrument wieder interessant, EE 2009, 109; *Götz*, Nießbrauchsvorbehalt

bei unentgeltlicher Zuwendung von verschontem Vermögen, EE 2009, 203; *Götz*, Die Bedeutung des § 14 Abs. 2 BewG bei Zuwendungen unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 2009, 2233; *Götz*, Schenkungsteuerliche Risiken im Hinblick auf den Quotennießbrauch bei Mitunternehmeranteilen?, ZEV 2013, 430; *Götz/Hülsmann*, Surrogation beim Vorbehaltsnießbrauch: Zivilrechtliche und schenkungsteuerliche Aspekte, DStR 2010, 2377; *Grewe*, Berechnung des Nießbrauchsverzichts, ErbBstg 2013, 96; *Grewe*, Die vom Schenker übernommenen Schuldzinsen mindern den Wert des Nießbrauchs, ErbBstg 2020, 056; *Günther*, Berechnung des Ablösungsbetrags nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG a.F., ErbStB 2019, 73; *Halaczinsky*, Steuerliche Doppelerfassung: Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht an teilweise begünstigtem Vermögen, ErbStB 2013, 112; *Halaczinsky*, Keine Stundung oder Ablösung nach Erlöschen des Nießbrauchsrechts, ErbStB 2014, 218; *Halaczinsky*, Anmerkung zu einer Entscheidung des FG München, Urteil vom 15.11.2017 – 4 K 210/15 – Unbeachtlichkeit eines nachrangigen Nießbrauchs bei § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG a.F., ErbStB 2018, 108; *Ivens*, Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, ZEV 2012, 71; *Jebens*, Die Wirkung des Vorbehaltsnießbrauchs bei Schenkungen von Unternehmensanteilen, DStZ 2009, 321; *Jülicher*, Zwei Stolpersteine beim „Vorbehaltsnießbrauch“, ZEV 2000, 183; *Jülicher*, Nießbrauch ist nicht gleich Nießbrauch – Vorbehaltsnießbrauch und Erbschaftsteuerplanung, DStR 2001, 1200; *Jülicher*, Vorweggenommene Erbfolge: Handlungsoptionen und Handlungszwänge beim Vorbehaltsnießbrauch, ErbBstg 2008, 177; *Jülicher*, Ausgewählte Probleme des Nießbrauchs im ErbStG bei der Übertragung von Privatvermögen, ZErB 2020, 433; *Kirschstein*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH, Urteil vom 06.05.2020 – II R 11/29 und II R 12/19 – zum Vorbehalt eines nachrangigen Nießbrauchs, ErbStB 2020, 313; *Korezkij*, Nießbrauchs- oder Rentenlösung bei Grundstücksübertragungen auf Kinder? – Analyse der Entscheidungsgrundlagen aus schenkungsteuerlicher Sicht, DStR 2002, 2205; *Korezkij*, Besteuerung des Erwerbs unter Nutzungsvorbehalt nach § 25 ErbStG – Analyse der neuen Auffassung der Finanzverwaltung, ZEV 2005, 242; *Loose*, Schenkungsteuer: Vorbehalt eines nachrangigen Nießbrauchs, jurisPR-SteuerR 46/2020 Anm. 5; *Mefßbacher-Hönsch*, Schenkungsteuerrechtliche Behandlung eines vorzeitigen unentgeltlichen Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht, jurisPR-SteuerR 50/2014 Anm. 6; *Messner*, Abzug von Nießbrauchslasten in Schenkungs- und Erbfällen, AktStR 2014, 541; *Meyer/Ball*, Die entgeltliche Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs an Immobilien, DStR 2001, 1211; *Milatz/Bockhoff*, Gestaltungen bei bestehendem Vorbehaltsnießbrauch – Surrogat, Verzicht, Wertaushöhlung und Ablösung, ErbStB 2013, 384; *Moench*, Grundstücksschenkung auf Raten – Ärger durch das neue Erbschaftsteuerrecht beim Verzicht auf den Vorbehaltsnießbrauch, DStR 1998, 632; *Moench*, Hände weg vom Verzicht auf den Nießbrauch!, ZEV 2001, 143; *Moench*, Der Lebenslauf eines Vorbehaltsnießbrauchs, ErbStB 2006, 97; *Müller/Dorn*, Schuldübernahme infolge eines unentgeltlichen (?) Nießbrauchsverzichts – Schenkungs- und ertragsteuerliche Konsequenzen, ErbStB 2013, 216; *Neufang/Merz*, Einkommen- und erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtliche Folgen bei Wegfall des Nießbrauchs, DStR 2012, 939; *Rödl/Seifried*, Unentgeltlicher Verzicht auf einen Nießbrauch – Möglichkeiten und Tücken nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, ZEV 2004, 238; *Roth*, Nießbrauchsvorbehalt an Immobilien bei vorweggenommener Erbfolge, NJW-Spezial 2011, 295; *Rothenberger*, Säumniszuschläge nach Wegfall des Stundungsgrundes, ErbStB 2017, 171; *Sass*, Der Nießbrauch in der nachfolgerechtlichen Gestaltungspraxis, ErbStB 2019, 82; *Scharfenberg*, Ablösung zinslos gestundeter Schenkungsteuer, ZEV 2005, 246; *Schmitz*, Übertragung privaten Grundvermögens unter Nießbrauchsvorbe-

halt in vorweggenommener Erbfolge, DStR 1993, 497; *Siebert*, Nießbrauchsvorbehalt im Spannungsfeld zwischen Steuervorteil und Pflichtteilergänzung, ErbR 2010, 9; *Siebert*, So wird der Vorbehaltsnießbrauch besteuert, EE 2010, 176; *Siebert*, Der Nießbrauch – ein wichtiges Gestaltungsinstrument in der Praxis, EE 2012, 98; *Siebert*, Vorbehaltsnießbrauch: Steuerliche Aspekte zur Gestaltung bei Immobilien im Privatvermögen, EE 2020, 067; *Siegmund/Ungemach*, Erbschaftsteuerreform 2008: Schenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt bei der Übertragung von Unternehmensvermögen, DStZ 2008, 453; *Söffing/Thoma*, Grundstücksübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, ErbStB 2004, 20; *Stein*, Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt: Ermittlung der abzehbaren Nießbrauchslast, ErbBstg 2021, 092; *Steiner*, Zuwendungsnießbrauch bei Immobilien, ErbStB 2004, 61; *Stempel*, Fälligkeit gestundeter Erbschaftsteuer sowie Ermittlung des Ablösungsbetrages nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG im Falle der Gesamtgläubigerschaft, UVR 2001, 320; *Stempel*, Stundung der Schenkungsteuer bei vorbehaltener Duldungsaufgabe zugunsten des Schenkers, UVR 2002, 277; *Stempel*, Übernahme der Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG durch den Schenker oder einen Dritten in Fällen der Nutzungsaufgabe i.S.v. § 25 ErbStG, UVR 2002, 313; *Stempel*, Stundung von Erbschaftsteuer nach § 25 ErbStG in den Fällen der Jahresbesteuerung und Fälligkeit der Jahressteuerbeträge, UVR 2003, 229; *Stempel*, Abzugssteuer für nach § 14 ErbStG einbezogene frühere Erwerbe: „Tatsächlich zu entrichtende Steuer“ für unter § 25 ErbStG fallende Vorerwerbe, UVR 2004, 22; *Stempel*, Fälligkeit gestundeter Erbschaftsteuer sowie Ermittlung des Ablösungsbetrages nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG im Falle der Gesamtgläubigerschaft, UVR 2004, 189; *Stempel*, Ermittlung des nach § 25 ErbStG zu stundenden Betrages bei aufschiebend bedingtem Nießbrauch im Rahmen einer Berichtigung nach § 6 Abs. 2 BewG (Replik zu Gelhaar in UVR 2005, 145), UVR 2005, 149; *Theissen/Steger*, Grundstücksschenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt nach der Erbschaftsteuerreform – Darstellung anhand von Beispielfällen, ErbStB 2009, 158; *Thouet*, Der Kapitalwert lebenslänglicher Lasten, insbesondere beim Vorbehaltsnießbrauch, ErbStB 2018, 126; *Urbach*, Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt, KÖSDI 2014, 18961; *Wachter*, Vorbehaltsnießbrauch, insbesondere an GmbH-Geschäftsanteilen, JbFfSt 2015/2016, 802; *Wälzholz*, Die erbschaftsteuerliche Beurteilung von Versorgungsleistungen an den Übergeber und einen Dritten, ZErB 2003, 337; *Walter*, Die Grundstücksschenkung unter Vorbehalt von Nutzungsrechten und die Pflichtteilergänzung, MittBayNot 2015, 373; *Wertz*, Vorzeitige Beendigung eines vorbehaltenen Nießbrauchs, ErbStB 2005, 286; *Wüller*, Das Zusammentreffen gemischter Schenkung und Schenkung unter Auflage unter Berücksichtigung von § 25 ErbStG, DStR 1995, 709; *Ziegler*, Nießbrauchsverzicht bei erhöhten Grundstückswerten nach dem ErbStG, DB 1998, 1056; *Zimmermann*, Erbschaftsteuerreform: § 25 ErbStG vor dem Aus, BBEV 2008, 56.

A. Übergangsregelung zur Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlasten ab 1.1.2009

- 1 Dem ehemals in § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG aF verankerten **Abzugsverbot für Nutzungs- oder Rentenlasten zugunsten bestimmter Berechtigter** hatte der Gesetzgeber mit der Regelung in § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG aF Rechnung getragen, wonach die Steuer, die auf den Kapitalwert dieser Belastungen entfiel,

bis zu deren Erlöschen **zinslos gestundet** wurde. § 25 ErbStG ist indes mit der Begründung der Steuervereinfachung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz (ErbStRG) 2009 v. 24.12.2008 (BGBl. I 2008, 3018) **mit Wirkung vom 1.1.2009 aufgehoben** worden. Vgl. hierzu bereits *Geck*, ZEV 2008, 5, 7. Für Erwerbe, für die die Steuer vor dem 1.1.2009 entstanden ist, bleibt § 25 ErbStG grundsätzlich anwendbar. Das gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn der Erwerber einen **Antrag auf rückwirkende Anwendung** des ab 1.1.2009 geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts gem. Art. 3 ErbStRG – sog. **Rückwandlungsoption** – stellt. Vgl. hierzu R E 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019. Gem. § 37 Abs. 2 Satz 2 ErbStG bleiben auch die Regelungen zur Ablösung der gestundeten Steuer (§ 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG aF), zur Veräußerung des belasteten Vermögens (§ 25 Abs. 2 ErbStG aF) und zur Fälligkeit für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer vor dem 1.1.2009 entstanden ist, anwendbar; vgl. hierzu *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 1.

Die wichtigste Rechtsfolge aus der ersatzlosen Aufhebung des § 25 ErbStG besteht darin, dass bei Erwerben nach dem 31.12.2008, die mit Nutzungs- und Rentenlasten oder mit der Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen belastet sind, der **Kapitalwert** dieser Belastungen bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs **abzuziehen** ist, und zwar völlig unabhängig davon, zu wessen Gunsten diese Belastung dem Erwerber auferlegt wird (*Ivens*, ZEV 2012, 71). Mithin sind diese Lasten im Rahmen der allgemeinen Vorschriften der §§ 7 und 10 ErbStG abzugsfähig. Zwar ergibt sich die Abzugsfähigkeit eines (grundstücksbezogenen) Nießbrauchs nicht expressis verbis aus dem Gesetz; sie ist indes aus dem Umkehrschluss zu § 10 Abs. 6 Satz 11 ErbStG (= § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG aF) herzuleiten (so zutreffend *Gegusch* in Pauli/Maßbaum, Erbschaftsteuerreform 2009, S. 447).

Eine steuerliche **Doppelerfassung des Nutzungsrechts** kann im Gegensatz zum Geltungsbereich des § 25 ErbStG auch dann nicht mehr eintreten, wenn vorzeitig und unentgeltlich auf ein vorbehaltenes oder zugunsten Dritter eingeräumtes Nutzungsrecht verzichtet wird. Vgl. R E 25 Abs. 4 Satz 2 ErbStR 2019. In Fällen dieser Art stellt der bewertungsrechtliche **Wert des Verzichts** auf das Nutzungsrecht (sog. Rechtsverzicht) eine **eigenständige Schenkung** dar, die auf den Zeitpunkt des Verzichts zu bewerten ist (BFH v. 17.3.2004 – II R 3/01, BStBl. II 2004, 429; vgl. hierzu *Jüllicher*, jurisPR-SteuerR 8/2004 Anm. 6, sowie Rz. 57 ff.).

Im Anwendungsbereich des § 25 ErbStG galt die Nutzungslast oder das vorbehaltene Nutzungsrecht nicht als bewertungsrechtliche Gegenleistung mit der Folge, dass auch § 3 Nr. 2 GrEStG anwendbar war. Infolge der Aufhebung des § 25 ErbStG entfällt grunderwerbsteuerlich das Erfordernis, bei Schenkungen unter Duldungsaufgabe danach zu differenzieren, ob eine Last (Auflage) nach § 25 Abs. 1 ErbStG abzugsfähig ist oder nicht. Mithin gehört bei Schenkungen unter einer Duldungsaufgabe (wie bei einer Schenkung unter Leistungsaufgabe) für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2008 der

Wert der Auflage stets zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (FinMin. BW v. 15.4.2009 – 3 – S 450.5/3, DStR 2009, 856). Vgl. R E 25 Abs. 3 ErbStR 2019, *Hofmann*¹¹, § 3 GrEStG Rz. 24 sowie *Heine*, UVR 2011, 242 f.

Im Geltungsbereich des § 25 ErbStG wurde die gestundete Steuer, soweit sie auf lebenslängliche Nutzungen und Leistungen iS des § 14 Abs. 1 BewG entfiel, nicht gem. § 14 Abs. 2 BewG berichtigt, weil der vorzeitige Wegfall der Last durch Tod des Berechtigten keinen Einfluss auf die Höhe der gestundeten Steuer hatte, vgl. hierzu R 85 Abs. 6 Sätze 8 und 9 ErbStR 2003. Mit dem ersatzlosen Wegfall des § 25 ErbStG ist in derartigen Fällen § 14 Abs. 2 BewG anzuwenden: Entweder erfolgt eine **Berichtigungsveranlagung** auf Antrag zugunsten des Begünstigten gem. § 14 Abs. 2 Halbs. 1 iVm. § 5 Abs. 2 Satz 2 BewG. Oder aber es erfolgt eine Berichtigung von Amts wegen zu Lasten des Erwerbers, weil eine seine Bereicherung mindernde Last vorzeitig weggefallen ist, § 14 Abs. 2 Satz 3 BewG. Vgl. hierzu R E 25 Abs. 5 ErbStR 2019 sowie *Konrad* in *Fischer/Pahlke/Wachter*⁷, § 25 ErbStG Rz. 9.

Beispiel zur Anwendung von § 14 Abs. 2 BewG (H E 25 ErbStH 2019):

Am 10.1.2018 verschenkt der 58-jährige A ein Grundstück an B und behält sich ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht vor. Sollte A vor dem 10.1.2026 versterben, ist die Nießbrauchslast, deren Kapitalwert unter Berücksichtigung der für Erwerbe im Jahr 2018 maßgebenden Sterbetafel des Statistischen Bundesamts kapitalisiert wurde, nach § 14 Abs. 2 BewG mit dem nach der wirklichen Dauer des Nießbrauchsrechts ermittelten Kapitalwert zu ändern.

Vgl. *Geck*, DStR 2009, 1005 ff. zur Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt nach Wegfall des § 25 ErbStG sowie *Theissen/Steger*, ErbStB 2009, 158 ff. zu Grundstücksschenkungen unter Nießbrauchsvorbehalt nach der Erbschaftsteuerreform 2009.

B. Rechtsentwicklung

I. Vorbemerkung

- 1.1 Während § 23 ErbStG den Empfänger von wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen betrifft, bezieht sich § 25 ErbStG auf die Behandlung des Nutzungsbelasteten. Es gibt kaum eine gesetzliche Bestimmung, die auf derartige Kritik gestoßen ist wie § 25 ErbStG. Das ist vor allem darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber und auch der BFH v. 25.2.1981 – II R 114/78, BStBl. II 1981, 411, unter **Missachtung** des Grundsatzes der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Erbschaftsteuerrecht bürgerlich-rechtliche Grundsätze völlig **negiert** haben. Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass ein Erbe, dessen Erwerb mit Nutzungs- und Rentenlasten belastet ist, berechtigt ist, diese Lasten als **Nachlassverbindlichkeit** in Abzug zu bringen. Dem wurde in § 31 ErbStG 1959 entsprochen. Verschwommene Vorstellungen über die

Steuergerechtigkeit haben dazu Veranlassung gegeben, den § 31 ErbStG 1959 im ErbStG 1974 durch die zu **zwingenden** rechtsstaatlichen Grundsätzen in Widerspruch stehende Vorschrift des § 25 ErbStG zu ersetzen. Vgl. Ur. des BFH v. 26.11.1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175 (Anm. *Reschucha*, KFR Fach 10 ErbStG § 25 1/1987, 151):

„§ 25 ErbStG 1974 soll verhindern, dass ein Vermögenserwerb steuerfrei ist, obwohl das übergewende Vermögen in seiner Substanz unberührt bleibt, nur vorübergehend durch Belastungen bestimmter Art in seinem Wert gemindert wird und anschließend wieder ungeschmälert dem Erwerber zur Verfügung steht.“

Die vorstehende Kritik an dieser 1974 eingeführten und 1980 geänderten Vorschrift ließ **nach 30 Jahren Anwendungspraxis** eigentlich nur das Ergebnis zu, dass diese Vorschrift vom Gesetzgeber aufgehoben werden musste. Vgl. Rz. 1. Dieser Forderung schloss sich bereits *Viskorf*, FR 2004, 1337 f., in einer Besprechung des Ur. des BFH v. 2.7.2004 – II R 9/02, BStBl. II 2004, 1039, betreffend ein Grundstückssachvermächtnis an. Die neue Sichtweise, die der II. Senat des BFH in diesem Urteil damals ankündigte, sollte sich auch auf die Bewertung von Erwerbsvorgängen unter Nutzungs- und Duldungsvorbehalten auswirken, und zwar durch entsprechende Kappung des Kapitalwerts der vorbehaltenen Nutzungen. *Viskorf* konnte man nur beipflichten, wenn er angesichts der **Schwierigkeiten und Systembrüche**, die sich bei der Anwendung des § 25 ErbStG ergaben, einen Verzicht auf diese Vorschrift begrüßte.

Aus der nachstehenden Kommentierung dieser Vorschrift ist die Vielzahl von in immerhin 40 Jahren ungelösten und neu hinzugekommenen Problemen und Rechtsfragen nachlesbar und ihre fragwürdige Einflussnahme auf die Anwendung weiterer Vorschriften des ErbStG nicht zu übersehen. Das gilt insbesondere für die Anwendung der Zusammenrechnungsvorschrift des § 14 ErbStG, für die Wertermittlung von gemischten Schenkungen und AufLAGENSchenkungen gem. § 7 ErbStG und für den unterschiedlichen Wirkungsgrad dieser Vorschrift bei Erwerben von Todes wegen einerseits und freigebigen Zuwendungen andererseits.

II. Zweck der Sonderregelung beim Erwerb von Vermögen, das mit Nutzungsrechten Dritter belastet ist

Der Gesetzgeber ist von jeher davon ausgegangen, dass der Erwerber eines Vermögens, dessen Nutzung einem anderen zusteht, davor geschützt sein muss, dass er die Erbschaft-/Schenkungsteuer zu entrichten hat, bevor ihm die Nutzungen zustehen und er über die **Substanz** verfügen kann. Eine Besteuerung des Erwerbs ohne Rücksicht auf diese Beschränkungen würde dem Grundsatz widersprechen, dass Grundlage der Besteuerung der Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist. Vgl. zu der Frage, inwieweit der Erbe den Nießbraucher zur Bezahlung seiner Erbschaftsteuerschuld in Anspruch nehmen kann, bereits das Ur. des RG v. 15.11.1943, RStBl. 1944–45, 131.

III. Regelung nach dem ErbStG 1959

- 3 Nach § 31 ErbStG 1959 hatte der Erwerber die Möglichkeit, die Versteuerung des Erwerbs bis zum Erlöschen des Nutzungsrechts **hinauszuschieben**, dh. die Versteuerung wurde auf Antrag des Erwerbers so vorgenommen, als ob ihm das Vermögen erst im Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts angefallen wäre – **Aussetzungsvariante**. Stattdessen konnte der Erwerber die Erbschaft-/Schenkungssteuer – ohne von der Aussetzungsmöglichkeit Gebrauch zu machen – **sofort entrichten**. In diesem Fall war der Kapitalwert des Nutzungsrechts – ggf. mit den Beschränkungen des § 16 BewG – von dem Erwerb abzugsfähig. Diese Regelung, von der immer dann Gebrauch gemacht wurde, wenn eine **Wertsteigerung** zu erwarten war, entsprach in vollem Umfang dem **Bereicherungsgrundsatz**. Im Unterschied zu Nachfolgeregelungen enthielt § 31 ErbStG 1959 **kein Abzugs- oder Saldierungsverbot** (*Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, § 25 ErbStG Rz. 6).

IV. Regelung nach dem ErbStG 1974

1. Zweck

- 4 Mit der Erbschaftsteuerreform 1974 (vgl. hierzu ErbStRG 1974 v. 17.4.1974, BGBl. I 1974, 949) sollten die Möglichkeiten der Steuerumgehung, die gerade bei der Erbschaftsteuer in höherem Maße als bei den meisten anderen Steuern gegeben sind, beseitigt werden. Der Gesetzgeber ging unverständlicherweise davon aus, dass die in § 31 ErbStG 1959 getroffene Regelung einen solchen **Umgehungsfall** darstellte. Das ergäbe sich daraus, dass beim Tode des Rentenberechtigten auch bei höheren Erträgen oder Renten „nur selten ein daraus gebildetes neues Vermögen ausgewiesen worden wäre“. Diese Betrachtungsweise ist **abwegig**. Es mag sein, dass Rentenzahlungen in vereinzelten Fällen abweichend von der formalen Regelung erfolgt sind. Bei größeren Fällen ist es aber ausgeschlossen, dass höhere Renten vereinbart und erbschaftsteuerlich berücksichtigt, aber tatsächlich nicht gezahlt werden. Von der Möglichkeit einer Steuerumgehung kann keine Rede sein.

2. Durchführung

- 5 Um diese Steuerumgehungsmöglichkeit, die in Wirklichkeit in keiner Weise bestand, zu beseitigen, hat der Gesetzgeber des ErbStRG 1974 teilweise Neuland betreten, so zutreffend *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, § 25 ErbStG Rz. 41. In den Fällen, in denen sich der Erwerber für eine **Sofortversteuerung**, dh. für eine Versteuerung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Erwerbs, entschloss, wurde ihm durch das ErbStG 1974 das Recht zum **Abzug des Kapitalwerts der Belastung verweigert**. Zum „Ausgleich“ für die durch die Nichtabzugsfähigkeit des Kapitalwerts der Belastung eintretende Mehrbe-

lastung gewährte der Gesetzgeber dem Erwerber einen Anspruch auf **zinslose Stundung** der rechnerisch auf die Belastung entfallenden Steuer bis zum Erlöschen der Belastung, § 25 Abs. 1 Satz 1 Buchst. b ErbStG 1974. Vgl. das zur Grunderwerbsteuer ergangene Urteil des BFH v. 8.10.1980 – II R 56/79, BStBl. II 1981, 74. Dieses durch § 25 ErbStG dekretierte Abzugsverbot, das im Ergebnis zu einer **Doppelbelastung** führt, stellt einen klaren Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip und damit eine Missachtung des bürgerlichen Rechts und auch des Grundgesetzes (Art. 3, 14 GG) dar. Das ist allerdings nicht die Auffassung des BFH (BFH v. 25.2.1981 – II R 114/78, BStBl. II 1981, 411) und des BVerfG (BVerfG v. 15.5.1984 – 1 BvR 464/81, BStBl. II 1984, 608; Anm. *Kapp*, BB 1984, 1413). Das BVerfG stützt seine Entscheidung weitgehend auf **wirtschaftliche Gesichtspunkte**; der Gesetzgeber habe mit der Stundungsregelung dem **wirtschaftlichen Lebenssachverhalt** und dem Verfassungsgebot entsprochen, Ungleiches verschieden zu behandeln. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist aber bei der Erbschaftsteuer nicht anwendbar. Der Gesichtspunkt, dass die Vermögenssubstanz dem Erwerber nach dem Wegfall der Belastung ungeschmälert zur Verfügung steht, ist aber wirtschaftlicher Natur. Vgl. auch Rz. 1.

Die zinslose Stundung ist **kein Äquivalent** dafür, dass das übergegangene Vermögen ohne den Abzug des Kapitalwerts der Belastung erbschaftsteuerlich erfasst wird. Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die infolge der Nichtabzugsfähigkeit eintretende erbschaftsteuerliche Mehrbelastung durch die nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gegebene **Ablösungsmöglichkeit** in einer von dem Alter des Nutzungsberechtigten abhängigen Höhe uU in **erheblichem Umfang** gemildert wird. Der Nichtabzug der Nießbrauchsverpflichtung bei einer Schenkung bedeutet nicht, dass die Schenkung so anzusehen ist, als wäre der Nießbrauch nicht vereinbart. Vielmehr ist davon auszugehen, dass bei der Besteuerung **an die Stelle** des **Abzugs** der Nießbrauchsverpflichtung die **Stundung** der Schenkungsteuer bis zum Tode des Schenkers tritt. Vgl. BFH v. 12.4.1989 – II R 46/86, BFH/NV 1990, 373 (Anm. *Petzold*, NWB Fach 10, 1113). Der Ausspruch über die Stundung der Steuer und das Ausmaß der Stundung sind **untrennbarer Bestandteil** der Steuerfestsetzung. Vgl. BFH v. 16.12.1992 – II R 114/89, BFH/NV 1993, 298 (Anm. *KK*, *KÖSDI* 1996, 10671).

Der Erwerber konnte sich auch dazu entschließen, **Aussetzung der Versteuerung** bis zum Erlöschen der Belastung zu beantragen. Das **Wahlrecht** galt nicht, wenn die Belastung nicht erst mit dem Erwerb entstanden ist, sondern schon **vorher** auf dem Erwerb lastete (bestritten). Zur Aussetzung der Versteuerung nach § 25 Abs. 1 Satz 1a ErbStG 1974 vgl. BFH v. 24.5.2007 – II R 58/05, BFH/NV 2007, 1665, sowie BFH v. 23.4.2008 – II R 52/06, BFH/NV 2008, 1493.

V. Gesetzesentschärfung durch den ErbSt-Erlass 1976

- 8 Es wurde „klargestellt“, dass § 25 ErbStG nur die Fälle betrifft, in denen die Belastung auf einer erbrechtlichen Regelung beruht oder im Zusammenhang mit einer Schenkung, nicht aber aus einem **entgeltlichen** Vertrag begründet ist, und dass als „sonstige Leistungen“ nur „**wiederkehrende Leistungen**“ nach §§ 13, 14 BewG, nicht aber als Gegenleistung bezeichnete Verbindlichkeiten gelten. § 25 ErbStG war also nicht anwendbar, wenn eine Kapitalforderung mit einer **Rentenoption** verbunden wird. Eine solche hat keine erbschaftsteuerlichen Auswirkungen.

Nach zutreffender Ansicht sind **Belastungen** iS des § 25 ErbStG und **Lasten** gem. § 10 Abs. 6 ErbStG betreffend Schuldenkappung **inhaltlich identisch**, so FG BW v. 22.1.2003 – 13 K 63/99, EFG 2003, 1717, m. Anm. *Kusmann*, ErbStB 2003, 282.

- 9 § 25 ErbStG ist nach R 85 ErbStR 2003 nur anzuwenden bei solchen Renten, Nutzungen und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, die

- unmittelbar **im Zusammenhang** mit dem Erwerb begründet worden sind
 - zB Vereinbarung eines Nießbrauchsrechts als Gegenleistung für die Ausschlagung der Erbschaft,
- durch eine **frühere** unentgeltliche Zuwendung begründet worden sind, um Alt. 1 zu **umgehen** (zB wenn A seiner Ehefrau B den Nießbrauch an einem Grundstück einräumt und das belastete Grundstück anschließend seinem Sohn C zuwendet),
- bei einem früheren Erwerb von Todes wegen (Schenkungen) begründet sind *und* deshalb die Versteuerung ausgesetzt worden ist.

- 10 Der Anwendungsbereich des § 25 ErbStG 1974 wurde durch Urt. des BFH v. 21.10.1981 – II R 176/78, BStBl. II 1982, 83, sehr stark eingeschränkt. Danach erfasste der Steuertatbestand bei gemischten Schenkungen nur den „**reinen**“ **Zuwendungsteil**, der nach Abzug der Belastungen vom **Verkehrswert** der Leistung verblieb. Hinsichtlich dieses unbelasteten Zuwendungsteils war § 25 ErbStG aber begrifflich nicht anwendbar. Der BFH hatte das Urt. v. 21.10.1981 mit Urt. v. 12.4.1989 (BFH v. 12.4.1989 – II R 37/87, BStBl. II 1989, 524; vgl. hierzu *Ebeling*, BB 1989, 2368) bestätigt. Die dagegen – wegen Nichtanrufung des Großen Senats als dem gesetzlichen Richter und wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes – erhobene **Verfassungsbeschwerde** war durch Beschluss v. 15.11.1989 nicht zur Entscheidung angenommen worden.

- 11–12 Einstweilen frei.

VI. Änderung durch das Gesetz v. 18.8.1980

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 1980 v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537) 13 wurde § 25 ErbStG aF geändert. Die Kernaussagen waren:

- Beschränkung des § 25 ErbStG auf Fälle, in denen das Nutzungsrecht dem Schenker oder dessen Ehepartner bzw. dem Ehepartner des Erblassers vorbehalten wird.
- Wegfall der wahlweise möglichen Aussetzung der Besteuerung.
- Begrenzung auf die Regelung zur Veräußerung des belasteten Vermögens, § 25 Abs. 2 ErbStG.
- Erweiterung um die Verpflichtung zu sonstigen „laufenden“ Leistungen.

VII. Eingeschränkter Anwendungsbereich bei Vermögensübergängen durch Schenkung

Der BFH hatte zur Abgrenzung von gemischten Schenkungen und Auflagenschenkungen sowie zur Abgrenzung von Schenkungen unter einer **Leistungsaufgabe** gegenüber Schenkungen unter einer **Duldungsaufgabe** eine Rspr. entwickelt, die zum eingeschränkten Anwendungsbereich der Vorschrift des § 25 ErbStG bei Vermögensübergängen durch Schenkung oder im Rahmen vorweggenommener Erbfolge geführt hat. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Darstellung unter § 7 Rz. 50 ff. sowie zur **Grunderwerbsteuer** auf Einl. Rz. 32 ff. verwiesen. Die Finanzverwaltung hatte der Rspr. zunächst in dem koordinierten Ländererlass v. 10.2.1983 (BStBl. I 1983, 238) und in dem Erlass v. 9.11.1989 (BStBl. I 1989, 445) Rechnung getragen und dabei die Rspr. des BFH bis zu seinem Urt. v. 12.4.1989 (BFH v. 12.4.1989 – II R 37/87, BStBl. II 1989, 524) berücksichtigt. 14

Für Schenkungen unter Leistungsaufgabe und gleichzeitig unter Nutzungs- oder Duldungsaufgabe (sog. **Mischfälle**) war der vorstehend zitierte Erlass erweitert und verfeinert worden durch gemeinsamen Ländererlass v. 6.12.1993 (BStBl. I 1993, 1002). Hiernach war die Bewertung von Mischfällen für Stichtage vor dem 1.4.1994 anders zu behandeln als für Stichtage nach dem 31.3.1994. Ein Mischfall lag nicht vor, wenn sich der Schenker bei vorbehaltenem Nießbrauch im Innenverhältnis zu dem Beschenkten verpflichtete, die Zins- und Tilgungsleistungen auf die von dem Beschenkten übernommenen Grundpfandschulden zu tragen, vgl. hierzu BFH v. 17.10.2001 – II R 60/99, BStBl. II 2002, 165; Anm. *Viskorf*, FR 2002, 475, *Daragan*, ZEV 2002, 122, sowie *Wälzholz*, NotBZ 2002, 91. 15

Der eingeschränkte Anwendungsbereich des § 25 ErbStG auf Schenkungen unter Duldungsaufgabe hatte auch Auswirkungen auf die Vorschrift des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG. Vgl. Einl. Rz. 32 ff. 16

C. Einzelheiten zu dem aktuellen Anwendungsbereich des § 25 ErbStG aF

I. Schenker – Erblasser – Ehepartner

- 17 Das **Abzugsverbot** betraf Rechte des Schenkers und dessen Ehepartners, soweit § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG auf Vermögensübergänge unter Lebenden überhaupt anwendbar war, sowie des Ehepartners des vorverstorbenen Erblassers, § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Zu dem Kreis der berechtigten Personen iS des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gehörten mithin nicht **Verlobte** iS der §§ 1300 ff. BGB und auch nicht Lebenspartner iS des LPartG, vgl. hierzu § 15 Rz. 6.3; BVerfG v. 15.5.1990 – 2 BvR 592/90, BStBl. II 1990, 764. Ehegatte iS des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG war derjenige, der in dem Zeitpunkt des Vermögenserwerbs mit dem Schenker oder dem Erblasser rechtswirksam verheiratet war.
- 18 Die Einräumung von Nutzungsrechten **zugunsten anderer Personen** als des Ehepartners des Erblassers oder des Schenkers oder seines Ehepartners führte zum Abzug der Belastung bei dem Vermögenserwerber, der mit den Verpflichtungen iS des § 25 ErbStG belastet wurde. Das galt wiederum nur mit der Einschränkung, dass § 25 ErbStG überhaupt eingriff; das war nach damals geltender Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung nur bei der Vermögensübertragung unter schenkweiser Duldungsaufgabe der Fall und nicht bei Schenkungen unter Leistungsaufgabe, und im Übrigen in Erbfällen. Wenn also dem Ehepartner kein Nießbrauchsrecht als Vermächtnis ausgesetzt wurde, sondern stattdessen eine **Kapitalforderung**, die der mit diesem Vermächtnis belastete Erbe zB in Annuitäten zu tilgen hatte, griff das Abzugsverbot des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht. Nach der Auffassung von *Pahlke* in *Christoffel/Geckle/Pahlke*, § 25 ErbStG Rz. 5, genügte zur Ausschaltung des Abzugsverbots auch, dass die Belastung des Erwerbers mit einer Kapitalforderung mit einer aufschiebend bedingten Rentenoption verbunden wurde; die spätere Umwandlung der Kapitalforderung in Rentenleistungen blieb erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich, sofern sich Leistung und Gegenleistung ausglich. Dieser Auffassung ist zuzustimmen; allerdings war hierbei die einkommensteuerrechtliche Folge zu beachten, dass die Tilgung der Forderung durch den belasteten Erben eine Maßnahme der Einkommensverwendung (Erfüllung des Vermächtnisanspruchs) im einkommensteuerlich irrelevanten Vermögensbereich darstellte und mithin ein Sonderausgabenabzug bei dem belasteten Erben entfiel.
- 18.1 Erfolgte eine unentgeltliche Vermögensübertragung gegen lebenslängliches Nießbrauchsrecht zugunsten des **Schenkers** oder zugunsten eines **Dritten**, der nicht Ehepartner des Schenkers war, als **Gesamtgläubigern**, so war die Nutzungslast aufzuteilen, und zwar in den als Nutzungsaufgabe abzugsfähigen Anteil des Dritten einerseits und den dem Abzugsverbot des § 25 ErbStG unterliegenden anderen Anteil des Schenkers. Für den auf den Schenker entfal-

lenden Teil der Nutzungslast wurde die Steuer bis zum Erlöschen zinslos gestundet, § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG, und im Zeitpunkt des Erlöschens des Anspruchs fällig. So BFH v. 7.2.2001 – II B 11/00, BStBl. II 2001, 245 sowie gemeinsamer Ländererlass, zB Erlass NW v. 15.5.2003 – S 3810 – 18 – VA 2, StEK ErbStG 1974 § 10 Nr. 42. Das galt entsprechend bei **Gesamtgläubigerschaft** an einem Nutzungsrecht **zugunsten des Schenkers und seines Ehepartners**: Hier unterlag die gesamte Belastung dem Abzugsverbot des § 25 ErbStG, so dass demzufolge die gesamte darauf entfallende Steuer bis zum Erlöschen des Anspruchs zinslos zu stunden war. Beim Tod eines der beiden Gesamtgläubiger oder des Erlöschens seines Anspruchs aus anderen Gründen fällt die Stundung insoweit weg, als sie auf den dieser Person zuzurechnenden Teil des Kapitalwerts der gesamten Nutzungslast entfällt. Die Stundung hinsichtlich des auf den anderen Gesamtgläubiger entfallenden Teils der Nutzungslast gilt fort. Vgl. hierzu das Beispiel in dem oa. Erlass.

Zur **Ablösung zinslos gestundeter Schenkungsteuern** bei Gesamtgläubigerschaft, Zuwendungsnießbrauch sowie Nießbrauchsvorbehalt/aufschiebend bedingter Nießbrauchszuwendung vgl. Rz. 72 ff.

II. Zum Begriff „Vermögen“ iS des § 25 ErbStG aF

Nach dem Gesetzeszweck soll verhindert werden, dass der unentgeltliche oder teilentgeltliche Übergang von Vermögen ganz oder teilweise nur deswegen steuerfrei bleibt, weil der Vermögensübergang mit den Übernehmer belastenden Gegenrechten verbunden ist, vgl. Rz. 4 ff. Aus diesem Grunde hat der BFH (BFH v. 26.11.1986 – II R 190/81, BStBl. II 1987, 175; vgl. hierzu *Hy*, Stbg 1987, 117) die Vererbung des mit einem Nießbrauchsrecht belasteten **Erbbauzinsanspruchs** zugunsten des Ehepartners des Erblassers nicht unter die Vorschrift des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gestellt. Denn im Zeitpunkt des Erlöschens des Nießbrauchsrechts besteht der Erwerb des Erbbauzinsanspruchs nicht mehr in einem in seiner Substanz ungeschmälerten Vermögensgegenstand, sondern lediglich in einem Recht auf Erbbauzins, das sich mit Zeitablauf verringert und schließlich gänzlich verbraucht.

Unter Vermögen iS des § 25 ErbStG ist ausschließlich **Substanzvermögen** zu verstehen. 20

§ 25 ErbStG beschränkte sich auf den **Teil des Vermögens**, der entweder auf den Erwerber belastet übergang oder im Zeitpunkt des Übergangs belastet wurde, und zwar auch dann, wenn die Nutzungsverpflichtung, Rentenverpflichtung oder Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen auf das Gesamtvermögen erstreckt wurde. 21

Beispiel:

Nach dem Gesellschaftsvertrag einer Steuerberatungssozietät zwischen Vater und Söhnen soll die Sozietät der Witwe des Vaters eine Rente leisten. Der Kapitalwert der Witwenrente

ist dann nur in dem prozentualen Anteil, zu welchem der Erblasser als Gesellschafter an der Sozietät beteiligt war, gem. § 25 Abs. 1 Satz 1 bei den Söhnen nicht abzugsfähig.

III. Nutzungen – Renten – sonstige wiederkehrende Leistungen

- 22 Vgl. hierzu Rz. 8 ff. Die Finanzverwaltung hat den Gesetzeswortlaut des § 25 ErbStG aF „Verpflichtung zu einer sonstigen Leistung“ iS von „wiederkehrenden Leistungen“ definiert. Dem ist der Gesetzgeber bei der Neufassung des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG mit der Formulierung „mit der Verpflichtung zu sonstigen wiederkehrenden Leistungen“ gefolgt. Als sonstige Leistungen waren ausschließlich wiederkehrende Leistungen nach §§ 13 und 14 BewG anzusehen, so R 85 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2003.
- 23 Renten, Nutzungen und sonstige wiederkehrende Leistungen, die nach dem Erbschaftsteuererlass 1976 nicht in den Anwendungsbereich des § 25 ErbStG fielen, waren **wie im Regelfall** abzugsfähig. „Regelfall“ meinte die sofortige Abzugsfähigkeit gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 ErbStG. Danach waren zur Feststellung der objektiven Bereicherung im Rahmen der § 3 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 7 ErbStG Nießbrauchsverpflichtungen und Rentenverpflichtungen **als Last** abzugsfähig.
- 24 Die Abzugsfähigkeit einer **Rentenverpflichtung** wird nicht dadurch beeinträchtigt oder ausgeschlossen, dass bei der Ausschlagung des Rentenvermöchnisses eine Zugewinnausgleichsforderung entstanden wäre, die höher gewesen wäre als der Wert des Vermächtnisses, so BFH v. 31.5.1989 – II R 110/87, BStBl. II 1989, 733 (Anm. XX, HFR 1989, 623), vgl. Rz. 41.
- 25 Unter **Nutzungsrechten** sind die im Sachenrecht des Bürgerlichen Gesetzbuches geregelten dinglichen Nutzungsrechte und aber auch die Nutzungsrechte mit lediglich obligatorischem Charakter zu verstehen, vgl. hierzu die Ausführungen unter § 12 Rz. 213 ff. betreffend obligatorische Nutzungsrechte im Rahmen des § 16 BewG.
- 26 Sonstige wiederkehrende Leistungen sind auch **Gewinnbeteiligungen**, Dividendengarantieleistungen, **Mindestgewinnargarantieleistungen** uÄ.
- 27 Auch **Unterhaltsleistungen** ohne Rentenstammrecht gehören zu den sonstigen wiederkehrenden Leistungen. **Altenteile**, wie sie im Zusammenhang mit der Hofübergabe vereinbart werden, und sog. **Leibgedinge** sind zusammengesetzte Rechte bzw. Verpflichtungen und als Mischfälle zu behandeln.
- 28 Zur Abwehr einer tendenziösen und schlechten Steuervorschrift nahm die Fantasie der Umgehung besonders breiten Raum ein. So war es nicht verwunderlich, dass im Schrifttum darauf hingewiesen wurde, wiederkehrende Leistungen iS der §§ 13 ff. BewG durch die **Begründung von Kapitalschulden** zu ersetzen, vgl. hierzu *Troll*, DStZ 1975, 171; *Petzoldt*, BB 1975, 40, sowie *Petzoldt*, § 25 ErbStG Rz. 10; *Kapp*, BB 1975, 1589.

Hiernach ließ sich die Anwendung des § 25 ErbStG im Allgemeinen dadurch vermeiden, dass statt einer Rente oder statt sonstiger wiederkehrender Leistungen Kapitalforderungen bzw. **Kapitalschulden** vereinbart wurden, die in **Annuitäten** zu tilgen waren. Hierbei war es auch möglich, zugleich eine **Rentenoption** festzulegen, die bei vereinbarter aufschiebender Bedingung zunächst unberücksichtigt blieb und bei späterem Bedingungseintritt dann keine Steuer mehr auslöste. Vgl. auch Rz. 18. 29

Vermieden wurde das Eingreifen des § 25 ErbStG auch durch das übertragene Vermögen belastende **Amortisationshypotheken**. 30

Diese Empfehlungen durften aber nicht isoliert umgesetzt werden; sie mussten vielmehr auf ihre **ertragsteuerlichen** (einkommensteuerlichen und gewerbesteuerlichen) **Auswirkungen** überprüft werden. Nach dem Beschl. des Großen Senats zur ertragsteuerlichen Auswirkung von **Maßnahmen vorweggenommener Erbfolge** ist der schenkweise Übergang von Vermögen gegen Rentenleistungen ein unentgeltlicher Vermögensübergang bei allen einkommensteuerlichen Einkunftsarten, wohingegen der entsprechende Vermögensübergang gegen Gleichstellungsgelder und Begründung von Kapitalforderungen oder Übernahme von Schulden zu Veräußerungsgewinnen bei dem Übergeber und zu Anschaffungskosten bei dem Übernehmer führen kann. 31

Einstweilen frei. 32–40

IV. Zusammenhang zwischen Belastung und Vermögensübertragung

§ 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG war so zu verstehen, dass ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen dem übertragenen Vermögensgegenstand und der vom Erwerber übernommenen Belastung hergestellt wurde. Diese Belastung musste bei dem Vermögensübergang nicht bereits bestanden haben; sie musste auch nicht zeitgleich begründet worden sein, vgl. aber Rz. 41.1. Zur Anwendung des § 25 ErbStG genügte es, dass der Erwerber zur Bestellung eines Nutzungsrechts von dem Schenker oder dem Erblasser verpflichtet worden war (so zutreffend BFH v. 30.4.1986 – II R 155/83, BStBl. II 1986, 676, in einem Falle, in dem dem eingesetzten Erben ein Nießbrauch als Abfindung dafür bestellt werden sollte, dass er die Erbschaft ausschlug). Im Urt. des BFH v. 31.5.1989 – II R 110/87, BStBl. II 1989, 733 (Anm. XX, HFR 1989, 623), fand § 25 ErbStG auf eine durch den Erblasser vermächtnisweise angeordnete Leibrentenverpflichtung Anwendung, vgl. auch Rz. 24. 41

Beispiel:

V schenkt sein Grundstück seinem Sohn S; dieses Grundstück ist mit einem Nießbrauchsrecht zugunsten der Großmutter E des S belastet. V und S bestellen zugunsten der Mutter M des S ein weiteres Nießbrauchsrecht, das ab dem Erlöschen des Nießbrauchsrechts der E ausgeübt werden soll. In diesem Falle wird der Kapitalwert des

Nießbrauchsrechts der E steuermindernd berücksichtigt, jedoch nicht das aufschiebend bedingte (nachrangige) Nießbrauchsrecht zugunsten der M, weil es sich insoweit um eine aufschiebend bedingte Last gem. § 6 BewG handelt, so zutreffend FG Münster v. 30.11.1995 – 3 K 105–106/95 Erb, EFG 1996, 480.

Hinsichtlich dieser aufschiebend bedingten Last bestand kein Anspruch auf zinslose Stundung der Schenkungsteuer (vgl. BFH v. 20.9.2000 – II B 109/99, BFH/NV 2001, 455, im Anschluss an BFH v. 27.6.1985 – I B 23/85, BStBl. II 1985, 605). Das ergab sich aus dem Gesetzestext des § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG: „Die Steuer, die auf den Kapitalwert dieser Belastungen entfällt, ...“ Eine aufschiebend bedingte Belastung wurde nicht bewertet, § 6 BewG, so dass hierauf auch keine Schenkungsteuer entfallen konnte. Vgl. hierzu auch BFH v. 6.5.2020 – II R 11/19, BStBl. II 2020, 746, betreffend den **Vorbehalt eines nachrangigen Nießbrauchs** (Anm. *Schmid*, BFH/PR 2020, 348, sowie *Kirschstein*, ErbStB 2020, 313; *Loose*, jurisPR-SteuerR 46/2020 Anm. 5). Ergänzend hierzu siehe Parallelentscheidung des BFH v. 6.5.2020 – II R 12/19, BFH/NV 2020, 1260.

- 41.1 In jedem Falle war zur Anwendung des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG aber erforderlich, dass **spätestens beim Erwerb des Vermögensgegenstands die Belastungspflicht** vereinbart oder durch Verfügung von Todes wegen angeordnet wurde. Schenkte zB V seinem Sohn einen Teil seiner Gesellschaftsanteile und vererbte ihm später den Rest seiner Gesellschaftsanteile unter der testamentarischen Anordnung, dass sich das lebenslängliche Nießbrauchsrecht zugunsten der Witwe des V auf sämtliche dem S zugefallenen Gesellschaftsanteile beziehen sollte, so war hier im Rahmen der § 25 Abs. 1 Satz 1 und § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG zu trennen zwischen den ohne jegliche Gegenleistung geschenkten Gesellschaftsanteilen und den von Todes wegen mit Nießbrauchsbelastung übergebenen Gesellschaftsanteilen. Soweit sich das Nießbrauchsrecht für die Witwe auf die lebzeitig geschenkten Gesellschaftsanteile erstrecken sollte, handelte es sich hierbei um ein **Verschaffungsvermächtnis**, das – ohne Berücksichtigung von § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG – als Vermächtnislast den erbschaftsteuerlichen Erwerb des S gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG minderte. Diese Rechtsfolge trat unabhängig davon ein, ob sie ein Zufallsergebnis oder unter den Beteiligten zum Zwecke der Aushebelung des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG beabsichtigt war.

Der Jahreswert eines unter § 25 ErbStG fallenden Nutzungsrechts war **ohne Abzug von Zinsen** für Verbindlichkeiten zu berechnen, die auf dem übertragenen Vermögensgegenstand lasteten und vom Nutzungsberechtigten zu tragen waren. Hierbei war unerheblich, ob der Beschenkte die Verbindlichkeiten nicht als persönliche Schuld übernommen hatte oder zwar als persönliche Schuld übernommen hatte, im Innenverhältnis aber für die Dauer des Bestehens des Nutzungsrechts von der Zinszahlung freigestellt worden war, so FinMin. Schl.-Holst. v. 30.1.2004 – VI 353/S 3811 – 021, DStR 2004, 1129.

Andererseits konnte eine vor der Steuerfestsetzung bereits **erloschene Belastung** iS des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht mehr berücksichtigt werden, so zutreffend BFH v. 6.3.1990 – II R 165/87, BFH/NV 1990, 809; *Knöchlein*, MittBayNot 1995, 345. 42

V. Zinslose Steuerstundung

1. Zur Berechnung des Stundungsbetrags

Zur Berechnung der Steuer, die auf die Belastung entfiel, war von dem veranlagten Gesamtsteuerbetrag die Steuer abzuziehen, die sich ergeben hätte, wenn bei der Veranlagung der Erwerb um die nichtabzugsfähigen Belastungen gekürzt worden wäre, so R 85 ErbStR 2003. Zinslos zu stunden war dann der Unterschied zwischen den beiden Steuerbeträgen. Dabei ist der zinslos zu stundende Steuerbetrag der Höhe nach auf den gem. § 16 BewG zu ermittelnden Kapitalwert einer Nutzungs- oder Duldungsauflage begrenzt, vgl. hierzu § 7 Rz. 79.1 und die dort wiedergegebene Rspr. 43

Strittig war, ob der Stundungsbetrag iS von § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG gem. § 14 Abs. 1 BewG iVm. Anl. 9 zu berechnen war oder nach der zum Stichtag aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes. Das FG Münster hält in seinem Urt. v. 7.12.2006 (FG Münster v. 7.12.2006 – 3 K 2125/05 Erb, EFG 2007, 700; Anm. *Halaczinsky*, UVR 2007, 116) die Anwendung von § 14 BewG für zwingend bei der Ermittlung des Stundungsbetrags, weil die Steuerstundung untrennbarer Bestandteil der Steuerfestsetzung sei und daher, soweit es um die Anwendung von Bewertungsregeln gehe, denselben Regeln wie die Steuerfestsetzung selbst unterliege. Dagegen könne die Berechnung des Ablösungsbetrags gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG unter Berücksichtigung der zum Stichtag aktuellen Sterbetafel des Statistischen Bundesamts erfolgen, weil diese Vorschrift auf § 12 Abs. 3 BewG verweist, die ihrerseits keinen Hinweis auf § 14 BewG iVm. Anl. 9 enthalte. So auch FG München v. 10.12.2003 – 4 K 5627/02, EFG 2004, 663. Nach dieser Auffassung bezieht sich die Entscheidung des BFH v. 8.2.2006 – II R 38/04, BStBl. II 2006, 475 (*Jülicher*, jurisPR-SteuerR 27/2006 Anm. 6), der zufolge die Verkehrswertermittlung auf Antrag des Stpfl. nach der stichtagsbezogenen Sterbetafel zu erfolgen habe, nur auf die Ermittlung des Verkehrswerts im Rahmen von gemischten Schenkungen gem. § 7 Abs. 1 ErbStG. Für die Ermittlung des Kapitalwerts der Belastung waren die vor dem 1.1.2009 geltenden Bewertungsvorschriften (§§ 13 ff. BewG) maßgebend. Mithin waren lebenslängliche Nutzungen und Leistungen auch dann nach Anl. 9 zu § 14 Abs. 1 BewG aF zu bewerten, wenn dies – einzelfallbezogen – zu einer realitätsfremden Bewertung führte; vgl. BFH v. 20.11.2008 – II R 4/07, BFH/NV 2009, 396. Es bleibt festzuhalten, dass im Ergebnis der Kapitalwert der Belastung auf Basis einer anderen Lebenserwartung zu berechnen war als die Abzinsung der gestundeten Steuer. Vgl. hierzu auch Rz. 66 ff.

Bei der Ermittlung des Kapitalwerts des Nießbrauchs an begünstigtem Vermögen iS von §§ 13a, 19a ErbStG war die **Schuldenkappung** nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG aF durchzuführen, vgl. Bsp. Rz. 43.3 sowie § 10 Rz. 167.3, bestätigt durch BFH v. 6.7.2005 – II R 34/03, BStBl. II 2005, 798; Anm. *Kirschstein*, ErbStB 2005, 305. Vgl. hierzu auch im Kontext eines vorzeitigen unentgeltlichen Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht BFH v. 20.5.2014 – II R 7/13, DStR 2014, 1919, vorinstanzlich FG Münster v. 10.1.2013 – 3 K 2461/11, EFG 2013, 533; *Grewe*, ErbBstg 2013, 96. Die Bedeutung dieser BFH-Entscheidung für die Besteuerungspraxis liegt in der klarstellenden Aussage, dass die **Bemessungsgrundlage** für die Steuer auf den Nießbrauchsverzicht um den **vollen früheren Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs zu kürzen** ist (und zwar von Rechts wegen und nicht nur aus Billigkeitsgründen), auch insoweit, als er ohne Anwendung des § 25 ErbStG gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG aF anteilig nicht abziehbar gewesen wäre. Vgl. auch Rz. 57.

43.1 **Beispiel nach H 85 Abs. 3 ErbStH 2004 zur Berechnung des Stundungsbetrags bei Privatvermögen**

V schenkt seinem Sohn S ein vermietetes Mehrfamilienhaus mit einem Grundstücks-wert von 700.000 Euro und einem Verkehrswert von 1.350.000 Euro **unter Nießbrauchsvorbehalt**; der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 200.000 Euro. Zur Ermittlung des Steuerwerts dieser Schenkung unter Duldungs- bzw. Nutzungsaufgabe vgl. § 7 Rz. 80.1 ff.

Steuer für Bruttoerwerb:	700.000 €
abzgl. Freibetrag § 16 ErbStG	./ 205.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	495.000 €
Steuer StKl. I (15 %)	74.250 €
Steuer für Nettoerwerb:	
Bruttoerwerb	700.000 €
abzgl. Kapitalwert Nießbrauch	./ 200.000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG	./ 205.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	295.000 €
Steuer StKl. I (15 %) und sofort fällig	44.250 €
zinslos zu stunden (74.250 ./ 44.250) =	<u>30.000 €</u>

43.2 **Berechnung des Stundungsbetrags bei Zuwendungsnißbrauch**

Beispiel:

V schenkt seinem Sohn S ein vermietetes Mehrfamilienhaus mit einem Grundbesitz-wert von 350.000 Euro (Verkehrswert 700.000 Euro). Der Erwerb ist mit einem **Nießbrauchsrecht zugunsten der Schwester des V** belastet. Der Kapitalwert beträgt 100.000 Euro.

Steuer für den Bruttoerwerb:	
Bruttoerwerb	350.000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag	./ 205.000 €
steuerpflichtiger Erwerb	145.000 €
Steuer (11 %)	15.950 €
	15.950 €

Steuer für den Nettoerwerb:

Bruttoerwerb	350.000 €	
abzgl. Nießbrauchsrecht	./.	100.000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag	./.	<u>205.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb		45.000 €
Steuer (7 %) und sofort fällig	3.150 €	./.
zinslos zu stunden (15.950 ./.	3.150) =	<u><u>12.800 €</u></u>

Beispiel nach H 17 Abs. 7 ErbStH 2003 bei gem. § 13a ErbStG begünstigtem Vermögen 43.3

A schenkt 30 % seiner Beteiligung an der A-GmbH seinem Schwiegersohn S unter der Auflage, der Ehefrau des A ein Nießbrauchsrecht einzuräumen. Der gemeine Wert der GmbH-Anteile beträgt 1.200.000 Euro und der Kapitalwert des Nießbrauchs 300.000 Euro. A erklärt, dass der Freibetrag nach § 13a ErbStG, der bisher nicht verbraucht worden ist, von S in Anspruch genommen werden soll gem. § 19a ErbStG.

Steuer für den Bruttoerwerb:

Steuerwert der Zuwendung ohne Abzug des Nießbrauchs		1.200.000 €
abzgl. Freibetrag § 13a ErbStG	./.	<u>256.000 €</u>
verbleiben		944.000 €
abzgl. Bewertungsabschlag 40 % (§ 13a ErbStG)	./.	<u>377.600 €</u>
verbleiben		566.400 €
abzgl. persönlicher Freibetrag (§ 16 ErbStG)	./.	<u>10.300 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb		556.100 €
Steuersatz 19 % (§§ 19, 19a ErbStG, StKl. I)		
Steuer		105.659 €

Steuer für Nettoerwerb:

steuerpflichtiger Erwerb		556.100 €
abzgl. Nießbrauchsberücksichtigung ($566.400 : 1.200.000 \times 300.000$) =	./.	<u>141.600 €</u>
verbleiben		414.500 €
Steuersatz 15 % (§§ 19, 19a ErbStG) StKl. I sofort zu entrichtende		
Steuer (15 % von 414.500)		62.175 €
Stundungsbetrag nach § 25 ErbStG ($105.659 ./.$ 62.175) =		43.484 €
Gesamtbetrag der Steuer ($43.484 + 62.175$) =		<u><u>105.659 €</u></u>

Für die Berechnung der gem. § 25 ErbStG zu stundenden Steuer ist die Nießbrauchslast nur mit dem gem. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG gekürzten Betrag ($566.400 : 1.200.000 \times 300.000$) abzugsfähig, so auch R 17 Abs. 7 Satz 6 ErbStR 2003, bestätigt durch BFH v. 6.7.2005 – II R 34/03, BStBl. II 2005, 797.

Stundungsbetrag bei Übernahme der Schenkungsteuer gem. § 10 Abs. 2 ErbStG – vgl. hierzu § 10 Rz. 55.1 ff. 43.4

Beispiel nach H 85 (3) ErbStH 2003:

T schenkt ihrer Nichte N (StKl. II) ein Grundstück gegen Nießbrauchsvorbehalt und übernimmt nach § 10 Abs. 2 ErbStG die sofort fällige und auch die ggf. zu stundende Schenkungsteuer. Das Grundstück hat einen Steuerwert von 320.500 Euro, der Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt 150.000 Euro. Aufgrund der mittleren statistischen Lebenserwartung der T ergibt sich ein Vervielfältiger für die Abzinsung des Stundungsbetrags von 0,555.

a) Ermittlung der von T übernommenen Steuer

Grundstückszuwendung	320.500 €	
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 10.300 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb	310.200 €	
Steuersatz 22 %		
Steuer		68.244 €
Grundstückszuwendung	320.500 €	
abzgl. Kapitalwert Nießbrauch	<u>./. 150.000 €</u>	
Grundstückszuwendung (netto)	170.500 €	
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 10.300 €</u>	
Nettoerwerb	160.200 €	
Steuersatz 17 %		
sofort fällige Steuer		./. 27.234 €
zu stundender Betrag		41.010 €
Ablösebetrag (41.010 € × 0,555) =	22.760 €	
zzgl. sofort fällige Steuer	27.234 €	
Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG	49.994 €	

b) Besteuerung des Erwerbs nach § 10 Abs. 2 ErbStG

Grundstückszuwendung	320.500 €	
zzgl. Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG	<u>49.994 €</u>	
Erwerb einschl. Steuer	370.494 €	
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 10.300 €</u>	
steuerpflichtiger Erwerb	360.194 €	
abgerundet (§ 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG)	360.100 €	
Steuersatz 22 %		
Steuer		79.222 €
Erwerb einschl. Steuer	370.494 €	
abzgl. Kapitalwert Nießbrauch	<u>./. 150.000 €</u>	
Grundstückszuwendung (netto)	220.494 €	
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./. 10.300 €</u>	
Nettoerwerb	210.194 €	
abgerundet	210.100 €	
sofort fällige Steuer (17 % von 210.100 €) =		./. 35.717 €
zu stundender Betrag		43.505 €
Ablösebetrag (43.505 € × 0,555) =		24.145 €
Bei Ablösung zu zahlende Steuer		
(35.717 € + 24.145 €) =		<u><u>59.862 €</u></u>

43.5 **Abzug des Anrechnungsbetrags gem. § 21 ErbStG**

Fraglich kann sein, ob die nach § 21 ErbStG anzurechnende Steuer von dem Betrag der sofort zu entrichtenden Steuer abzuziehen ist oder von der Steuer, die sich aus der sofort zu entrichtenden Steuer und dem möglichen Ablösebetrag zusammensetzt. Die Finanzverwaltung geht von der Anrechnung auf die sofort zu leistende Steuer aus, weil das Anrechnungsverfahren des § 21 ErbStG Teil des Steuerfestsetzungsverfahrens ist, vgl. hierzu § 21 Rz. 3, und nicht erst Teil des Steuererhebungsverfahrens und Abrechnungsverfahrens gem. § 218 Abs. 2 AO. So im Ergebnis auch *H.-U. Viskorf* in *Viskorf/Schuck/*

Wälzholz⁶, § 21 ErbStG Rz. 22, sowie *Jülicher* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 21 ErbStG Rz. 48. Folgt man dieser Auffassung, so ist sie für den Stpfl. dann nachteilig, wenn der gem. § 21 ErbStG festgesetzte Anrechnungsbetrag den nach § 25 Abs. 1 ErbStG sofort zu entrichtenden Steuerteilbetrag übersteigt.

Beispiel:

T ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und wird Alleinerbin ihres in England unbeschränkt steuerpflichtigen Vaters V. Sein Vermögen befindet sich ausschließlich in England und beträgt 2 Mio. Euro. V hat zugunsten seiner Ehefrau (67 Jahre alt) das lebenslängliche unentgeltliche Nießbrauchsrecht an seinem gesamten Vermögen verfügt. Bei der Berechnung der englischen Erbschaftsteuer ist der Kapitalwert der Nießbrauchsbelastung abgezogen worden.

Wert des Erwerbs der T	2.000.000 €
abzgl. persönlicher Freibetrag § 16 ErbStG aF	./.
steuerpflichtiger Erwerb	<u>1.795.000 €</u>
Steuersatz 19 %, nach Abrundung	341.000 €
abzgl. engl. Erbschaftsteuer, § 21 ErbStG	./.
deutsche Erbschaftsteuer	<u>180.000 €</u>
	161.000 €

Anwendung von § 25 Abs. 1 ErbStG:

Erwerb nach Abzug des Freibetrags	1.795.000 €
Kapitalwert des Nießbrauchs $(1.795.000 : 18,6 \times 9,977) =$	962.830 €
steuerpflichtiger unbelasteter Erwerb $(1.795.000 ./.$ 962.830) =	832.170 €
Steuer, Steuersatz 19 %	158.112 €
abzgl. ausländische Erbschaftsteuer	./.
sofort zu entrichten	<u>180.000 €</u>
zinslos zu stunden	0 €
Ablösebetrag $(161.000 \times 0,4246) =$	161.000 €
verbleibende Erbschaftsteuerschuld mithin	68.360 €
	<u>68.360 €</u>

Wenn dagegen der ausländische Steuerbetrag nicht im Rahmen der inländischen Steuerfestsetzung berücksichtigt wird, sondern erst im Abrechnungsverfahren, dann ergibt sich bereits bei diesem Beispiel eine niedrigere Steuerbelastung der T wie folgt:

Festzusetzende Erbschaftsteuer ohne Anrechnungsbetrag	341.000 €
sofort zu entrichtende Erbschaftsteuer 158.112 Euro, abgerundet	158.000 €
zinslos zu stundende Erbschaftsteuer $(341.000 ./.$ 158.000)	183.000 €
Ablösungsbetrag $(183.000 \times 0,4246) = 77.702$, abgerundet	77.700 €
sofort zu entrichtende Steuer	158.000 €
zzgl. Ablösungsbetrag	77.700 €
insgesamt	235.700 €
abzgl. ausländischer Erbschaftsteuerbetrag	./.
verbleibende Steuerschuld	<u>180.000 €</u>
	<u>55.700 €</u>

Nur die zweite Lösung führt zu einem akzeptablen Ergebnis. Denn wenn die ausländische Erbschaftsteuer höher ausfiele, weil die Nießbrauchslast nicht abzugsfähig wäre, dann würde ein noch höherer anrechenbarer Erbschaftsteuerbetrag „verpuffen“, dh. nicht zur Minderung der inländischen Erbschaftsteuer führen.

43.6 **Steuerermäßigung gem. § 27 ErbStG**

Ein Erwerb iS des § 25 ErbStG aF kann auch im Kontext der Steuerermäßigung nach Maßgabe des § 27 ErbStG zu würdigen sein. Geht mithin Vermögen innerhalb kurzer Zeit mehrfach auf Personen der StKl. I über, wird der Erwerb des Letzterwerbers mittels Steuerermäßigung entlastet. Handelt es sich bei dem nämlichen Erwerb um einen solchen iS des § 25 ErbStG aF, ist in einem ersten Schritt (ohne Berücksichtigung des § 27 ErbStG) das prozentuale Verhältnis der sofort zu entrichtenden Steuer und der zu stundenden Steuer zu ermitteln; in einem zweiten Schritt ist sodann die nach § 27 ErbStG ermäßigte Steuer in diesem Verhältnis **aufzuteilen**. Vgl. hierzu FG BW v. 29.5.1984 – VII 340/80, EFG 1985, 25, *Wälzholz* in *Viskorf/Schuck/Wälzholz*⁶, § 27 ErbStG Rz. 22, sowie § 27 ErbStG Rz. 18.

44 Nach dem Urt. des BFH v. 6.3.1990 – II R 165/87, BFH/NV 1990, 809, besteht der Anspruch auf zinslose Stundung dann nicht, wenn die Stundungsvoraussetzungen zwar bei dem Erwerb des belasteten Vermögens erfüllt waren, aber das **Nutzungsrecht** bereits **vor dem Zeitpunkt der Steuerfestsetzung wieder aufgehoben** worden war.

45 Fraglich ist die Berechnung des zu stundenden Teils der Steuer bei **nur teilweiser Belastung des Substanzvermögens**, wenn also der Kapitalwert der Belastung unter dem Steuerwert des Vermögens bleibt. Hierzu macht das Gesetz keine eindeutige Aussage, so zutreffend *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, § 25 ErbStG Rz. 8, 38a. Die Finanzverwaltung hat in dem Erbschaftsteuererlass 1976 (A 41) Tz. 8.5 betreffend Aussetzung der Versteuerung gem. § 25 ErbStG aF den Weg gewiesen, der nunmehr für den verbliebenen Gesetzesteil (zinslose Stundung) beschritten werden kann. Danach ist zunächst die Steuer zu errechnen, die sich nach dem Gesamterwerb ohne Abzug der Belastung ergibt, und im zweiten Schritt wird die Steuer ermittelt, die sich bei einem Abzug des Kapitalwerts der Belastung ergäbe. Die Stundung bezieht sich auf den Unterschied der beiden Steuerbeträge. Dieser Differenzbetrag wird nicht nach einem durchschnittlichen Steuersatz, sondern nach dem jeweiligen höchsten Steuersatz, der für den Erwerb in Betracht kommt, bemessen und erhöht sich auf diese Weise zugunsten des anspruchsberechtigten Stpfl.

2. Wegfall der Belastung

46 Gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG besteht der Anspruch auf zinslose **Stundung** des Steuerbetrags **bis zum Wegfall (Erlöschen) der Belastung**, auf die der Steuerbetrag entfällt, vgl. BFH v. 23.3.1998 – II B 97/97, BFH/NV 1998, 1224; v. 19.12.2007 – II R 34/06, BStBl. II 2008, 260; Anm. *Rothenberger*, ErbStB 2008, 101. Im Falle einer **Gesamtgläubigerschaft** iS des § 428 BGB führt der Wegfall eines Mitberechtigten indes nicht zu einem – und zwar auch nicht teilweisen – Erlöschen der Belastung (so zutreffend *Billig*, UVR 2008, 62, 64;

Gelhaar, UVR 2004, 20, 22 sowie *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 32b).

Infolgedessen besteht auch der Anspruch auf **Ablösung** des gestundeten Steuerbetrags nur **bis zur Fälligkeit** der gestundeten Steuer, so zutreffend FG Nds. v. 13.8.2004 – 3 K 404/03, EFG 2005, 642; Anm. *Kratzsch*, ErbBstg 2005, 244. Vgl. auch Rz. 62 ff.

Der Stpfl. hat den Wegfall der Belastung dem Finanzamt anzuzeigen (§ 153 Abs. 2 AO; *Halaczinsky/Füllsack*, BB 2011, 2839, 2842). Dasselbe gilt für den Eintritt der anderen Gründe, die zur Beendigung der Stundung führen, vgl. unten zur Ablösung der Steuer iS des § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und zur Veräußerung des belasteten Vermögens iS des § 25 Abs. 2 ErbStG. 47

Die Steuer ist dann **innerhalb von 1 Monat** nach Beendigung der Stundung fällig, R 85 Abs. 5 Satz 2 ErbStR 2003. Danach ist eine Stundung gem. § 28 Abs. 1 ErbStG aF möglich, sofern die 10-Jahresfrist noch nicht verbraucht ist (so auch *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 19). 48

VI. Veräußerung des belasteten Vermögens

Die Fälligkeit der gestundeten Steuer wird nicht allein durch das Erlöschen der Belastung herbeigeführt. Vielmehr endet die zinslose Stundung (ua. auch) mit dem Zeitpunkt der **Veräußerung** des belasteten Vermögens, jedoch nur begrenzt auf den **Steuerteilbetrag**, der auf den veräußerten Vermögensteil entfällt, § 25 Abs. 2 ErbStG. Die Veräußerung löst keine steuerlichen Folgen aus, wenn die gestundete Steuer im Zeitpunkt der Veräußerung bereits abgelöst war. 49

Unter Veräußerung ist hier nur die **entgeltliche (rechtsgeschäftliche) Übertragung** von Vermögen oder Vermögensteilen zu verstehen. Entgeltlichkeit liegt auch vor, soweit bei einer Veräußerung ein Nießbrauch oder sonstiges Nutzungsrecht an einem **Surrogat** bestellt wird, so R 85 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2003, vgl. aber den Gestaltungshinweis Rz. 55. Bei einem Gewerbebetrieb und bei einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gilt als Vermögensteil zB der Teilbetrieb iS des § 16 Abs. 1 EStG und des R 16 Abs. 3 EStR; vgl. auch *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 25 ErbStG Rz. 65. 50

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (R 85 Abs. 4 Satz 6 ErbStR 2003) ist die **unentgeltliche Übertragung** des belasteten Vermögens in § 25 Abs. 4 ErbStG aF, nunmehr § 25 Abs. 2 ErbStG, nicht einbezogen. Demgemäß wird die gestundete Steuer infolge des Vermögensübergangs durch Erbfall oder Schenkung nicht fällig (*Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 30). 51

Der weiterübertragende Schenker bleibt weiterhin steuerpflichtig und kann sich daher auch weiterhin auf die zinslose Stundung berufen oder wahlweise die Ablösung nach dem Barwert der Steuer für sich in Anspruch nehmen. 52

- 53 Der Erbe des belasteten Vermögens tritt in die Steuerschuld und damit in die Rechtsstellung des Erblassers, die dieser im Rahmen des § 25 ErbStG für sich erworben hatte, ein. Er hat also die Möglichkeit, die gestundete Steuer mit dem Barwert im Zeitpunkt des Erbfalls als Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) von seinem Erwerb abzuziehen.
- 54 *Meincke*, ErbStG¹⁶, § 25 ErbStG Rz. 13, stellt die Frage, ob der Erbe für die eigene Steuer, die wegen der Belastung des übernommenen Vermögens mit einem Nutzungsrecht entsteht, wiederum Stundung gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG in Anspruch zu nehmen berechtigt ist. *Meincke* lehnt das ab, weil § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Nichtabzugsfähigkeit der Belastung mit dem Umstand verknüpft, dass der Nutzungsberechtigte der Ehepartner des Erblassers ist.
- 55 Wird der mit dem Nießbrauch belastete Gegenstand veräußert, endet entgegen § 25 Abs. 2 ErbStG die Stundung dann nicht, wenn die ursprüngliche **Belastung an dem Surrogat** fortgesetzt wird – sog. **Nießbrauchsverlängerung** (*Milatz/Bockhoff*, ErbStB 2013, 384). Voraussetzung ist nach dem UrT. des BFH v. 11.11.2009 – II R 31/07, BStBl. II 2010, 504 (Anm. *Herlinghaus*, BFH/PR 2010, 230), allerdings, dass im seinerzeitigen Schenkungsvertrag die Abrede enthalten war, dass sich das Nießbrauchsrecht am Surrogat für den Fall der Veräußerung des mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstands fortsetzt (so auch *Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 28). Der BFH wendet sich hiermit ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung in R 85 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2003. Die Finanzverwaltung hat sich mit Ländererlass v. 10.5.2010 – 3 S 3837/7 ua., UVR 2010, 203 = ZEV 2010, 332, dazu entschlossen, die BFH-Rspr. anzuwenden. Vgl. hierzu H E 25 ErbStH 2019 („Fortbestehen der Stundung bei ausgetauschtem Zuwendungsgegenstand“). Gleiches gilt – entgegen der Verwaltungsauffassung – auch dann, wenn die ursprüngliche Schenkungsabrede (Ursprungsvertrag) keine ausdrückliche Vereinbarung über die Fortsetzung des Nießbrauchs am Surrogat trifft, die Beteiligten sich jedoch so verhalten (zweifelnd *Götz/Hülsmann*, DStR 2010, 2377, 2382). Dies hat zwar der BFH nicht ausdrücklich entschieden, jedoch erläutert, die Wertung des § 25 ErbStG erfordere es, die Fälligkeit der Steuer mit der unbeschränkten Verfügung über den Schenkungsgegenstand zu verbinden. Diese ist nicht gegeben, wenn sich der Nießbrauch am Surrogat fortsetzt. Insofern sollte erwogen werden, **vor dem Verkauf** eine Vereinbarung zu treffen, wonach das Nießbrauchsrecht bei Veräußerung gelöscht und am Verkaufserlös neu begründet wird.

Gestaltungshinweis: Solange § 25 ErbStG anwendbar bleibt, kann man der vorstehenden Problematik aus dem Wege gehen, wenn das Nießbrauchsrecht vor der Veräußerung abgelöst wird, vgl. hierzu Rz. 62, oder wenn auf das Nießbrauchsrecht unentgeltlich vorzeitig verzichtet wird; im letztgenannten Fall wird zwar die Steuer für den Verzicht veranlagt, sie wird jedoch nur erhoben, soweit sie den Betrag der gestundeten Steuer übersteigt, so BFH v. 17.3.2004 – II R 3/01, BStBl. II 2004, 429, und ihm folgend H 85 Abs. 4

ErbStH 2003, vgl. hierzu Rz. 57. Mithin löst nur die Differenz eine zusätzliche Steuer aus (so auch *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge³, § 4 Rz. 123 unter Verweis auf *Moench*, ErbStB 2006, 97).

VII. Erlöschen des Nutzungsrechts durch entgeltlichen Verzicht des Berechtigten

Da die Nutzungen der Vermögenssubstanz bei **entgeltlichem Verzicht** dem Eigentümer zustehen, **beendet** der entgeltliche Verzicht die **Stundung**, mithin wird die gestundete Steuer fällig. Vgl. auch BFH v. 19.12.2007 – II R 34/06, BStBl. II 2008, 260 = ErbStB 2008, 100 m. Anm. *Rothenberger*. Eine steuerbare Schenkung scheidet begrifflich aus (*Weinmann* in *Moench/Weinmann*, § 25 ErbStG Rz. 28a). 56

VIII. Erlöschen des Nutzungsrechts durch unentgeltlichen Verzicht des Berechtigten

Aufgrund des Verzichts stehen die Nutzungen nunmehr dem Eigentümer selbst zu. Der **unentgeltliche Verzicht** stellt eine **Schenkung** dar (glA *Müller/Dorn*, ErbStB 2013, 216f.; *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge³, § 4 Rz. 123; BFH v. 20.5.2014 – II R 7/13, BStBl. II 2014, 896; Anm. *Meßbacher-Hönsch*, jurisPR-SteuerR 50/2014 Anm. 6, sowie *Pahlke*, BFH/PR 2014, 436). Der Nießbrauchsverzicht kann auch durch **bloße Einwilligung in die Löschung** eintreten (FG Nds. v. 19.2.2010 – 3 K 293/09, EFG 2010, 974; Anm. *Halaczinsky*, UVR 2010, 137 – die eingelegte NZB wurde als unbegründet zurückgewiesen, BFH v. 23.6.2010 – II B 32/10, BFH/NV 2010, 2075; Anm. *Schanko*, StBW 2010, 1070). Die Bereicherung des Beschenkten besteht darin, dass er **vorzeitig** das unbeschränkte Nutzungs- und Verfügungsrecht über die Substanz erhält. So auch H 85 Abs. 4 ErbStH 2003; *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, § 25 ErbStG Rz. 33; *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, § 25 ErbStG Rz. 49; *Daragan*, StB 2002, 342; *Pahlke* in *Christoffel/Geckle/Pahlke*, § 25 ErbStG Rz. 33; *Ziegler*, DB 1998, 1056 sowie Gerichtsbescheid des FG Hamb. v. 10.10.2001 – III 71/01, ZEV 2002, 207 m. Anm. *Geck*, vertreten demgegenüber den Standpunkt, dass die Bereicherung, die der Erwerber durch den Verzicht erlange, wegen der Nichtabzugsfähigkeit der Belastung bei der Sofortversteuerung – sog. **Bruttoprinzip des § 25 Abs. 1 ErbStG** – bereits erfasst sei; eine erneute Besteuerung sei systemwidrig. Die genannten Autoren und das FG Hamb., aaO, ziehen also bei der steuerlichen Beurteilung eines selbständigen Erwerbsvorgangs (Verzicht auf Nutzungsrecht) einen Gesichtspunkt heran, der einen früheren Erwerbsvorgang (Erwerb mit Belastung) betrifft. Nach der Auffassung des FG Hamb. löst der Verzicht auf das vorbehaltene Nießbrauchsrecht nur die Fälligkeit der zunächst gestundeten Steuer nach § 25 ErbStG aus. Obgleich beide Erwerbsvorgänge in einem gewissen Zusammenhang stehen, erscheint es zweifelhaft, ob aus der Tatsache, dass die Besteuerung des früheren Erwerbs unter **Verstoß ge-** 57

gen das **Bereicherungsprinzip** erfolgt ist, Folgerungen hinsichtlich der Besteuerung des späteren Erwerbs gezogen werden könnten. Im Falle einer Gleichbehandlung des Verzichts auf den Nießbrauch unter Lebenden mit Erlöschens durch Tod würde es sich ja geradezu anbieten, die gestundete Steuer alsbald abzulösen und einige Zeit darauf auf das vorbehaltenene Recht zu verzichten. Einzelheiten hierzu *Moench*, DStR 1998, 632 ff. sowie 1124 f. Wie hier FG Rh.-Pf. v. 22.5.1998 – 4 K 1502/97, ZEV 1998, 405 m. Anm. *Meincke*; FG Nürnberg v. 9.11.2000 – IV 84/2000, EFG 2001, 148, bestätigt durch BFH v. 17.3.2004 – II R 3/01, BStBl. II 2004, 429 = ErbStB 2004, 176 m. Anm. *Kussmann (Rödl/Seifried)*, ZEV 2004, 238); FG München v. 3.11.2000 – V 2977/00, EFG 2001, 147.

Wenn mithin in dem vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht auf das vorbehaltenene Nießbrauchsrecht eine freigebige Zuwendung iS von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu sehen ist, so muss bei deren Bewertung vor dem Hintergrund des Bereicherungsprinzips iS des § 10 Abs. 1 ErbStG eine **nochmalige Erfassung des Nießbrauchsrechts**, mithin eine Doppelerfassung, vermieden werden (*Milatz/Bockhoff*, ErbStB 2013, 384, 386). Die Lösung sieht der BFH darin, dass bei der Besteuerung des Nießbrauchsverzichts das seinerzeit im Rahmen des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG unberücksichtigt gebliebene Nießbrauchsrecht nunmehr von der Bemessungsgrundlage (Steuerwert) abgezogen wird. Vgl. hierzu auch BFH v. 20.5.2014 – II R 7/13, BStBl. II 2014, 896, vorinstanzlich FG Münster v. 10.1.2013 – 3 K 2461/11 Erb, EFG 2013, 533, betreffend eine bereits im Hinblick auf § 10 Abs. 6 ErbStG nicht zum Abzug zugelassene Nutzungslast (*Grewe*, ErbStg 2013, 96 sowie Rz. 43 aE). Demgemäß bedarf es eines Rückgriffs auf § 163 AO nicht. Zur Berechnung vgl. Rz. 60 sowie H E 25 ErbStH 2019. Vgl. hierzu auch *Gluth* in Groll/Steiner, Praxis-Handbuch Erbrechtsberatung⁵, Rz. 37.248. Die Entscheidung des BFH v. 17.3.2004 – II R 3/01, BStBl. II 2004, 429, bezieht sich indes nicht auf die Abwicklung des unentgeltlichen Verzichts auf das Nießbrauchsrecht bei vorzeitiger Ablösung der gestundeten Steuer gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, weil ein solcher Ablösungsfall der Entscheidung nicht zugrunde lag. Vgl. Rz. 60.

- 58 Stammt das bisher belastete **Vermögen von dem Nutzungsberechtigten**, so ist das im Zeitpunkt des Verzichts vorhandene Vermögen der Schenkungssteuer zu unterwerfen.
- 59 Ist **Nutzungsberechtigter ein Dritter** – zB schenkt der Vater A seinem Sohn B sein aus einem Grundstück bestehendes Vermögen unter gleichzeitiger Nießbrauchbestellung zugunsten seiner Schwester C –, so liegen im Fall des Verzichts der Nutzungsberechtigten (C) **zwei Erwerbe** von verschiedenen Personen vor, und zwar Schenkung von C an B einerseits und Erwerb von Todes wegen bzw. Schenkung der Vermögenssubstanz von A an B andererseits. Die anzuwendende StKl. richtet sich nach dem jeweiligen Verwandtschaftsverhältnis. Bei der Berechnung der Steuer im Fall des zweiten Erwerbs ist der Wert des Nutzungsrechts im Zeitpunkt des Verzichts von der Vermö-

genssubstanz abzuziehen. Im **Endergebnis** hat der Erwerber also nur den Wert des Stammvermögens zu versteuern. Die Unterscheidung ist aber wichtig wegen der StKl. und wegen der Freibeträge.

Die Finanzverwaltung (H 85 Abs. 4 ErbStH 2003 idF v. 23.9.2004, BStBl. I 2004, 939ff.; *Weinmann*, ZEV 2004, 503) folgt der oa. BFH-Entscheidung v. 17.3.2004, so dass eine steuerliche Doppelbelastung des Nutzungsrechts als Folge der Nichtberücksichtigung als Abzugsposten nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG einerseits und seiner Erfassung beim späteren Verzicht des Berechtigten andererseits dadurch zu beseitigen ist, dass der tatsächlich unberücksichtigt gebliebene Steuerwert des Nutzungsrechts vom Steuerwert des Nutzungsrechts im Zeitpunkt des Nutzungsverzichts abgezogen wird. Ist der erstgenannte Wert höher als der letztgenannte Wert, so ist von einer Bereicherung aus dem Verzicht von 0 Euro auszugehen, weil der Erwerber hinsichtlich des übersteigenden Werts des Nutzungsrechts nicht doppelt belastet wird. Vgl. auch H E 25 ErbStH 2019 („Verzicht auf Nutzungsrechte in den Fällen des § 25 ErbStG aF bei Steuerentstehungszeitpunkten für die Vermögenszuwendung unter Nießbrauchsvorbehalt vor dem 1.1.2009“). Das gilt nach der Auffassung der Finanzverwaltung auch für den durch den BFH nicht mitentschiedenen Fall der vorzeitigen Ablösung, vgl. Rz. 57.

Beispiel 1: Gesunkener Nießbrauchswert

Vater V schenkte seinem Sohn im Dezember 1996 ein Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 1.564.000 DM = 799.660 Euro, unter Nießbrauchsvorbehalt. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt 120.000 DM. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist V 65 Jahre alt. Mit Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde **auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt. Im Juli 2004 verzichtet V unentgeltlich auf den Nießbrauch.** Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 72 Jahre alt. Der Grundbesitzwert beträgt 799.500 Euro (H 85 Abs. 4 ErbStH 2003).

Erwerb 1996

Bruttowert des Erwerbs	1.564.000 DM
Persönlicher Freibetrag	<u>./.</u> 400.000 DM
Steuerpflichtiger Erwerb	1.164.000 DM
Steuersatz 19 %	
Steuer 1996	221.160 DM
Bruttowert des Erwerbs	1.564.000 DM
Jahreswert Nießbrauch	
1.564.000 DM : 18,6 (§ 16 BewG) = 84.087 DM	
(tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch	
84.087 DM × 9,019	<u>./.</u> 758.381 DM
das entspricht 387.755 €	
Nettowert des Erwerbs	805.619 DM
abzgl. persönlicher Freibetrag	<u>./.</u> 400.000 DM
steuerpflichtiger Nettoerwerb	405.619 DM
abgerundet	405.600 DM

sofort fällige Steuer 1996	
11 % von 405.600 DM	./. <u>44.616 DM</u>
das entspricht 22.812 €	
zu stundende Steuer	176.544 DM
Die gestundete Steuer ist abgelöst worden zum Barwert	
176.544 DM × 0,473	83.505 DM
das entspricht 42.696 €	
Erwerb 2004	
Erwerb aus Nießbrauchsverzicht	
Jahreswert Nießbrauch 2004	
799.500 € : 18,6 (§ 16 BewG) = 42.983 €	
(tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch 2004	
42.983 € × 6,904	296.754 €
Kapitalwert Nießbrauch 1996	./. <u>387.755 €</u>
Bereicherung 2004	0 €

Beispiel 2: Gestiegener Nießbrauchswert

Vater V schenkte seinem Sohn im Dezember 1995 ein Grundstück mit einem Steuerwert von 560.000 DM = 286.323.Euro unter Nießbrauchsvorbehalt. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist er 65 Jahre alt. Mit Abgabe der Schenkungsteuererklärung wurde auch die sofortige Ablösung der zu stundenden Steuer beantragt. Im Juli 2004 verzichtet er unentgeltlich auf den Nießbrauch. Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 73 Jahre alt. Der Grundbesitzwert beträgt 985.500 Euro (H 85 Abs. 4 ErbStH 2003).

Erwerb 1995

Bruttowert des Erwerbs	560.000 DM
abzgl. persönlicher Freibetrag	./. <u>90.000 DM</u>
steuerpflichtiger Erwerb	470.000 DM
Steuersatz 7,5 %	
Steuer 1995	35.250 DM
Bruttowert des Erwerbs	560.000 DM
Jahreswert Nießbrauch	
560.000 DM : 18,6 (§ 16 BewG) = 30.108 DM	
(tatsächlicher Wert höher)	
Kapitalwert Nießbrauch	
30.108 DM × 9,019	./. <u>271.545 DM</u>
das entspricht 138.839 €	
Nettowert des Erwerbs	288.455 DM
abzgl. persönlicher Freibetrag	./. <u>90.000 DM</u>
steuerpflichtiger Nettoerwerb	198.455 DM
abgerundet	198.400 DM
sofort fällige Steuer 1995	
5,5 % von 198.400 DM	./. <u>10.912 DM</u>
das entspricht 5.580 €	
zu stundende Steuer (= 12.444 €)	24.338 DM
Die gestundete Steuer ist abgelöst worden zum Barwert.	
24.338 DM × 0,473	11.511 DM
das entspricht 5.886 €	

Erwerb 2004

Erwerb aus Nießbrauchsverzicht

Jahreswert Nießbrauch 2004

985.500 € : 18,6 (§ 16 BewG) = 52.983 €

(tatsächlicher Wert höher)

Kapitalwert Nießbrauch 2004

52.983 € × 6,604

349.899 €

Kapitalwert Nießbrauch 1995 (s.o.)

./ 138.839 €

Bereicherung 2004

211.060 €

Bruttowert des Erwerbs 1995 (s.o.)

+ 286.323 €

Gesamterwerb

497.383 €

abzgl. persönlicher Freibetrag

./ 205.000 €

steuerpflichtiger Gesamterwerb

292.383 €

abgerundet

292.300 €

Steuer auf Gesamterwerb (15 %)

43.845 €

Abzuziehende Steuer auf Vorerwerb

(hier die tatsächliche Steuer 1995

= Summe aus sofort fälliger Steuer + Ablösungsbetrag

5.580 € + 5.886 €, s.o.)

./ 11.466 €

Festzusetzende Steuer 2004

32.379 €

Strittig ist weiterhin, ob wie im Beispiel nur die Summe aus sofort fälliger Steuer 1995 und Ablösungsbetrag für die zu stundende Steuer (5.580 € + 5.886 €) = 11.466 € als Abzugsbetrag zu verwenden ist, oder die höhere Summe aus der sofort fälligen Steuer 1995 und dem Stundungsbetrag 1995 (5.580 € + 12.444 €) = 18.024 €. Im letztgenannten Fall beträgt die festzusetzende Steuer 2004 nur (43.845 € ./ 18.024 €) = 25.821 € vor weiterer Korrektur gem. Beispiel § 14 Rz. 42.2.

Beispiel 3:

Verzicht auf Nutzungsrechte in den Fällen des § 25 ErbStG aF bei Steuerentstehungszeitpunkten für die Vermögenszuwendung unter Nießbrauchsvorbehalt vor dem 1.1.2009 (H E 25 ErbStH 2011)

Vater V schenkte seinem Sohn im Jahr 2006 ein Grundstück mit einem Grundbesitzwert von 500.000 Euro (Verkehrswert 700.000 Euro), unter Nießbrauchsvorbehalt. Der Nießbrauch blieb bei der Feststellung des Grundbesitzwerts unberücksichtigt. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt 40.000 Euro. Zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist V 65 Jahre alt. Im Jahr 2011 verzichtet er unentgeltlich auf den Nießbrauch. Zum Zeitpunkt der Ausführung dieser Zuwendung ist V 70 Jahre alt. Der Grundbesitzwert beträgt 710.000 Euro und entspricht dem Verkehrswert. Der Jahreswert des Nießbrauchs beträgt unverändert 40.000 Euro.

Erwerb 2006

Bruttowert des Erwerbs

500.000 €

persönlicher Freibetrag

./ 205.000 €

steuerpflichtiger Erwerb

295.000 €

Steuersatz 15 %

Steuer 2006

44.250 €

Bruttowert des Erwerbs	500.000 €	
Jahreswert Nießbrauch		
500.000 € : 18,6 (§ 16 BewG) = 26.882 €		
(tatsächlicher Wert höher)		
Kapitalwert Nießbrauch (§ 14 BewG)		
26.882 € × 9,019	./. 242.449 €	
Nettowert des Erwerbs	257.551 €	
persönlicher Freibetrag	./. 205.000 €	
steuerpflichtiger Nettoerwerb	52.551 €	
abgerundet	52.500 €	
sofort fällige Steuer 2006		
nach Härteausgleich (§ 19 Absatz 3 ErbStG)	./. 3.890 €	
zu stundende Steuer	40.360 €	
Erwerb 2011		
Erwerb aus Nießbrauchsverzicht		
Jahreswert Nießbrauch 2011		
710.000 € : 18,6 (§ 16 BewG) = 38.172 €		
(tatsächlicher Wert höher)		
Kapitalwert Nießbrauch 2011 (§ 14 BewG)		
38.172 € × 9,677	369.390 €	
Kapitalwert Nießbrauch 2006 (s.o.)	./. 242.449 €	
Bereicherung 2011	<u>126.941 €</u>	

IX. Verzicht auf Nießbrauch gegen Rente

- 61 Verzichtet der Nießbrauchsberechtigte mit Rücksicht auf die mit dem Nießbrauch verbundenen technischen Schwierigkeiten oder aus anderen Gründen auf den Nießbrauch und vereinbart er stattdessen mit dem Verpflichteten die Gewährung einer Rente, deren Höhe nach den Vorstellungen der Beteiligten in etwa dem Nießbrauch entspricht, so handelt es sich bei dieser Ersetzung der kapitalisierten Nießbrauchsverpflichtung durch eine kapitalisierte Rentenverpflichtung idR **nicht** um eine **freigebigige Zuwendung**, sofern die Nießbrauchsverpflichtung und die Nießbrauchsberechtigung aus einem Erwerb von Todes wegen stammen. Insoweit finden die Grundsätze über die Ermittlung von Schenkungen unter Duldungsaufgabe und Leistungsaufgabe keine Anwendung, vgl. jedoch § 7 Rz. 66. Anders könnte die Rechtslage zu beurteilen sein, wenn der Schenker auf sein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht verzichtet und hierfür eine Rente erhält; denn in diesem Falle wird die vorausgegangene Schenkung unter Duldungsaufgabe durch eine Schenkung unter Leistungsaufgabe ersetzt, so dass die Grundsätze zur Ermittlung einer Schenkung unter Leistungsaufgabe anwendbar sein können. Wenn sich hieraus eine Bereicherung ergibt, dann ist diese durch Abzug des seinerzeitigen Kapitalwerts des Nießbrauchs gem. BFH v. 17.3.2004 – II R 3/01, BStBl. II 2004, 429, zu kürzen, vgl. Rz. 57–60.

Eindeutig ist die Rechtslage in dem vom FG Düsseldorf mit Urf. v. 5.4.2006 (FG Düsseldorf v. 5.4.2006 – 4 K 3585/02 Erb, UVR 2006, 234 [Anm. *Billig*,

Steuer-Journal 2006 Nr. 12, 14]; der weitere Teil dieses Urts. betrifft § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG und ist in EFG 2006, 991, veröffentlicht) entschiedenen Fall. Hier hatte V mehrere Vermögensgegenstände im Jahre 1990 seinem Sohn gegen lebenslänglichen Nießbrauchsvorbehalt übertragen und im Jahre 1997 weitere Vermögensgegenstände unter Verzicht auf den bestehenden Nießbrauch und bei gleichzeitiger Einräumung eines lebenslänglichen Rentenrechts übertragen. Das FG Düsseldorf hatte diesen Schenkungsvorgang aus dem Jahr 1997 als gemischte Schenkung (Auflagenschenkungen, vgl. § 7 Rz. 80 ff.) bewertet und in diesem Rahmen den Nießbrauchsverzicht als Schenkung gem. BFH v. 17.3.2004 – II R 3/01, BStBl. II 2004, 429 (*Jülicher*, jurisPR-SteuerR 8/2004 Anm. 6; *Mildner/Mildner*, GmbHR 2004, 824; *Kratzsch*, ErbBstg 2004, 126), berücksichtigt, vgl. hierzu Rz. 57 ff.

X. Ablösung und Fälligkeit der gestundeten Steuer

Da die Stundung der Steuer im Interesse des Stpfl. erfolgt, ist dieser nicht gehindert, auf die Stundung zu verzichten und den ausstehenden Betrag an das Finanzamt zu zahlen. Üblich und günstiger ist indes die Ablösung der Steuer nach ihrem Barwert zu wählen, um dergestalt die Erfüllung der Steuerschuld durch Zahlung eines Teilbetrags ihres Nennwerts herbeizuführen (*Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG¹⁷, § 25 Rz. 9). Die gestundete Steuer kann mit ihrem **Barwert** iS des § 12 Abs. 3 BewG **jederzeit auf Antrag des Erwerbers abgelöst** werden, § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG; für die Berechnung des Barwerts ist demnach ein Zinssatz von 5,5 % maßgeblich. Die Ablösung kann mithin zugleich mit der fristgerecht abgegebenen Steuererklärung beantragt werden; in diesem Falle kommt es für die Ermittlung des Ablösungsbetrags auf die Verhältnisse vom Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld an. Hat der Steuerschuldner also noch vor Erteilung des Steuerbescheids die Ablösung beantragt, kann der **Ablösungsbescheid** mit dem **Steuerbescheid zusammengefasst** werden (Tz. 2.2 letzter Satz der Allgemeinen Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer [ErbStVA] v. 21.6.2012, BStBl. I 2012, 712). Diese Regelung ist indes nicht in die aktuelle Fassung der ErbStVA v. 7.12.2017 (BStBl. I 2018, 53) übernommen worden; die Gründe hierfür sind nicht ersichtlich. Vgl. hierzu *Konrad* in *Fischer/Pahlke/Wachter*⁷, § 25 ErbStG Rz. 2. Zur Ablösung der gestundeten Steuer bei **Gesamtgläubigerschaft**, bei **Zuwendungsnießbrauch** und bei **Eintritt aufschiebend bedingten Nießbrauchs** mit Beispielen vgl. Rz. 72 ff. Die Möglichkeit, die gestundete Steuer zum Barwert abzulösen, ist im Übrigen nicht als Entgegenkommen des Gesetzgebers einzustufen, da der Abzugsbetrag näherungsweise dem wirtschaftlichen Wert der Steuerforderung entspricht (*Weinmann* in *Moench/Weinmann*, § 25 ErbStG Rz. 22).

Nach BFH v. 11.11.2009 – II R 31/07, BStBl. II 2010, 504 = ErbStB 2010, 129 m. Anm. *Günther* (*Herlinghaus*, BFH-PR 2010, 230), ist die Stundung nicht mehr zulässig, **wenn die Belastung bereits vor der Steuerfestsetzung weg-**

fällt (vgl. Rz. 42). Es fragt sich, ob dann noch eine Ablösung zulässig ist. *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 25 ErbStG Rz. 57, hält eine rückwirkende Ablösung für zulässig, soweit diese auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Steuerentstehung abstellt, und soweit sich die Steuerfestsetzung aus Gründen verzögert, die der Stpfl. nicht zu vertreten hat; zumindest sollte die Ablösung aus Billigkeitsgründen zugelassen werden. *Gebel* ist hierin zu folgen, obwohl nach dem Wortlaut des § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG nur die „**gestundete Steuer**“ auf Antrag des Erwerbers jederzeit abgelöst werden kann. Das Hess. FG hatte in seinem Urt. v. 16.2.2006 (FG Hess. v. 16.2.2006 – 1 K 2526/03, EFG 2006, 1186; Anm. *Vernekohl*, ErbBstg 2006, 274) den Ansatz des Ablösungsbetrags für die nach § 25 Abs. 1 ErbStG zu stundende Schenkungsteuer **auch unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit abgelehnt**, wenn der Schenker vor der Veranlagung gestorben und die späte Festsetzung der Steuer zumindest auch auf dem Verhalten des Beschenkten beruht.

Beispiel:

A schenkt seiner Tochter T Grundbesitz unter Nießbrauchsvorbehalt; diese Schenkung unterliegt wegen der Nichtabziehbarkeit der Nießbrauchslast der Schenkungsteuer. Vor Bekanntgabe des Schenkungsteuerbescheids, in welchem die zinslose Stundung gewährt werden müsste, verstirbt A. Gegen den Gesetzeswortlaut muss hier der T der Anspruch auf Ablösung der **zwar nicht gestundeten, aber stundungswürdigen Steuer** eingeräumt werden.

Bei späterer Antragstellung auf Ablösung sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung maßgebend. Hiernach ist ein **förmlicher Bescheid** über die Ablösung der Steuer zu erteilen. Der Ablösungsbescheid ist ein Verwaltungsakt iS des § 118 AO. Dieser kann mittels Einspruch angefochten werden. Bei dem Ablösungsbescheid handelt es sich nicht um einen Steuerbescheid iS des § 155 AO. Mithin kann der Ablösungsbescheid im Verhältnis zum Bescheid über die Steuerfestsetzung und die Stundung nicht als Folgebescheid qualifiziert werden, so dass im Falle einer Änderung der Steuerveranlagung kein Raum für eine Folgeanpassung des Ablösungsbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO besteht (so auch *Gebel* in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, § 25 ErbStG Rz. 55). Wird im Kontext einer Änderungsveranlagung der Stundungsbetrag modifiziert (Erhöhung/Reduzierung), beeinflusst dies auch die Höhe des Ablösungsbetrags. Folglich entfällt der bisherige Ablösungsbescheid. Der Ablösungsbetrag muss unter Rückgriff auf die einschlägige Sterbetafel neu berechnet und förmlich festgesetzt werden, und zwar unter Beachtung der Verhältnisse im Zeitpunkt der ursprünglichen Antragstellung. (Finanz-)Kassentechnisch werden bereits geleistete Zahlungen verrechnet, überzahlte Beträge hingegen erstattet (*Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 27).

Maßgebend für die Zusammenrechnung gem. § 14 ErbStG ist aber nicht der Ablösungsbetrag, sondern der höhere Steuerbetrag, der für die frühere Zuwendung nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der

Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre, § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG. Selbstverständlich greift die Meistbegünstigungsklausel des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG ein, wenn ausnahmsweise der Ablösungsbetrag höher sein sollte als der gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ermittelte Betrag. Die Finanzverwaltung hat sich im Übrigen mit Ländererlass v. 21.4.2010 – 34 – S 3220 - 009 – 16632/10 (Bayern), DStR 2010, 1238, der Auffassung des BFH im Urte. v. 19.11.2008 (BFH v. 19.11.2008 – II R 22/07, BFH/NV 2009, 587; *Brüggemann*, ErbBstg 2010, 157) angeschlossen, wonach bei der Ermittlung der tatsächlichen Steuer **bei Vorerwerben** mit Anwendung des § 25 ErbStG die **Summe der sofort fälligen Steuer** und des **vollen Betrags der gestundeten Steuer** maßgebend ist. Anders als nach der Auffassung der Finanzverwaltung noch in H 85 Abs. 3 ErbStH 2003 idF der gleich lautenden Ländererlasse v. 23.9.2004, BStBl. I 2004, 939 („Zusammenrechnung von Erwerben unter Nutzungsvorbehalten“) ist nicht der Ablösungsbetrag (so aber FG Münster v. 13.9.2012 – 3 K 1019/10 Erb, EFG 2013, 309; Anm. *Grewe*, ErbBstg 2013, 126), sondern die gestundete Steuer anzusetzen. Da letztere höher als der Ablösebetrag ist, ist dies eine für die Stpfl. günstige Auffassung. Im Übrigen sei auf das Beispiel im vorgenannten Erlass v. 21.4.2010 verwiesen. Vgl. auch H E 14.1 (3) ErbStH 2019 („Einbeziehung von Vorerwerben mit Anwendung des § 25 ErbStG a.F.“).

Der förmliche Ablösungsbescheid wird **unter der auflösenden Bedingung** 63 erteilt, dass der Ablösungsbetrag vollständig und fristgerecht bezahlt wird. Der Bescheid muss deshalb eine entsprechende Nebenbestimmung (Widerufsvorbehalt) enthalten (§ 120 Abs. 2 Nr. 2, § 124 Abs. 2 AO), um die Anwendbarkeit der §§ 130, 131 AO sicherzustellen. Vgl. *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG¹⁷, § 25 Rz. 11. Für die Zahlung des Ablösungsbetrags gewährt die Finanzverwaltung eine Frist von einem Monat. Der **Antrag** auf Ablösung der gestundeten Steuer wird **hinfällig**, wenn der Steuerschuldner den Ablösungsbetrag nicht entrichtet. Nach Verwaltungsauffassung kommt in diesen Fällen eine Anmahnung oder gar Beitreibung des Ablösungsbetrags nicht in Betracht (Tz. 2.2 der Allgemeinen Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer [ErbStVA] v. 21.6.2012, BStBl. I 2012, 712). Auch diese Regelung ist indes nicht in die aktuelle Fassung der ErbStVA v. 7.12.2017 (BStBl. I 2018, 53) übernommen worden.

Allerdings soll eine **erneute Antragstellung** zu einem späteren Zeitpunkt 64 nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass der ursprüngliche Ablösungsbescheid mangels Leistung des Steuerbetrags hinfällig geworden war. So im Ergebnis auch *Eskandari* in Stenger/Loose, § 25 ErbStG Rz. 27.

Selbstverständlich ist im Rahmen des § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG auch eine 65 **Teilablösung** möglich und zulässig, so auch *Moench* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 22 sowie *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG¹⁷, § 25 Rz. 9. Die weiterhin gestundete Steuer wird dann auf einen Teilbetrag herabgesetzt.

- 66 Die gestundete Steuer ist eine **unverzinsliche Fälligkeitsschuld** (so auch *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, § 25 ErbStG Rz. 54). Demgemäß sind bei einer Zeitrente oder bei anderen zeitlich festgelegten Nutzungen und Leistungen für die Berechnung des Ablösungsbetrags die Faktoren der Tabelle 1 zu § 12 Abs. 3 BewG (abgedruckt Anh. 3 Tabelle 1) auf den Nennbetrag der Steuerschuld anzuwenden.
- 67 Die Ablösung gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG ist nach dem gemeinsamen Ländererlass v. 15.12.2011, BStBl. I 2012, 48, nach der mittleren Lebenserwartung der begünstigten Person zu errechnen, die sich aus der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes ergibt, deren Erhebungszeitraum dem Bewertungsstichtag vorangeht (vgl. Sterbetafeln 2008–2010, BStBl. I 2012, 48). Auf diese Weise ergeben sich infolge gestiegener Lebenserwartung wesentlich niedrigere Ablösungsbeträge.

Beispiel:

Im Jahr 2005 schenkte die 58-jährige Mutter ihrer Tochter ein Mehrfamilienhaus gegen lebenslänglichen Nießbrauchsvorbehalt. Der Jahreswert des Nießbrauchs belief sich auf höchstens (§ 16 BewG) 90.000 Euro. Gem. damaliger Tabelle zu § 14 Abs. 1 BewG belief sich der Kapitalwert des lebenslänglichen Nießbrauchs auf $(90.000 \times 12,553) = 1.129.770$ Euro. Der gem. § 25 ErbStG gestundete Schenkungsteuerbetrag war mit 100.000 Euro zu beziffern.

Bei sofortiger Ablösung wären als durchschnittliche Lebenserwartung der 58-Jährigen nach der Sterbetafel 2003/2005 (BStBl. I 2009, 474) 26 Jahre anzunehmen gewesen. Der entsprechende Ablösungsfaktor gem. damaliger Ablösungstabelle hätte 0,2486 betragen und der Ablösungsbetrag hätte sich mithin auf $(100.000 \times 0,2486) 24.860$ Euro belaufen.

Nach damaliger Rechtslage wurde die mittlere Lebenserwartung der 58-Jährigen mit 23 Jahren gem. seinerzeitiger Tabelle zu § 12 BewG angesetzt; der Ablösungsfaktor hierfür belief sich auf 0,2919, so dass hieraus ein Ablösungsbetrag von $(100.000 \times 0,2919 =) 29.190$ Euro resultierte.

- 68 Die Finanzverwaltung folgt damit der Rechtsauffassung des BFH in seinem Urt. v. 8.2.2006 (BFH v. 8.2.2006 – II R 38/04, BStBl. II 2006, 475; Anm. *Kilches*, BFH/PR 2006, 23); vgl. hierzu § 7 Rz. 60. Hiernach ist bei der Berechnung der **Schenkungssteuer für eine gemischte Schenkung** die Verpflichtung zu einer Rentenzahlung auf Verlangen des Stpfl. mit dem Verkehrswert anzusetzen, der dem Betrag entspricht, der auf der Grundlage der bei Rentenbeginn maßgebenden **Abgekürzten Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes** für die Begründung eines den getroffenen Vereinbarungen entsprechenden Rentenanspruchs an ein Lebensversicherungsunternehmen zu entrichten wäre. Hierbei sind vereinbarte Wertsicherungsklauseln nur zu berücksichtigen, soweit es tatsächlich zu einer Änderung der Rentenhöhe gekommen ist.

Bei **Schenkungen unter Duldungsaufgabe** zugunsten des Schenkers und/oder seines Ehepartners ist die Berechnung des übernommenen Schenkungsteuerbetrags nicht mehr nach H 85 Abs. 3 ErbStH 2003 vorzunehmen, wenn

der Schenker die auf die Schenkung entfallende Schenkungsteuer gem. § 10 Abs. 2 ErbStG übernimmt. Vgl. hierzu BFH v. 16.1.2002 – II R 15/00, BStBl. II 2002, 314 (*Stempel*, UVR 2002, 313) und zustimmende Anm. *Ebeling*, ZEV 2002, 206.

Die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit für die **vorzeitige Fälligkeit der Steuerschuld** bleibt bei der Ermittlung des Ablösungsbetrags unberücksichtigt und führt auch nachträglich nicht mehr zu einer Korrektur des Ablösungsbescheids. Bei einer Leibrente usw. gilt dieses auch dann, wenn die Fälligkeit infolge des vorzeitigen Todes des Berechtigten eintritt und aus diesem Grunde die Voraussetzungen für eine **Berichtigung** gem. § 14 Abs. 2 BewG gegeben sein würden. 69

Bei Ableben des Renten- oder Nutzungsberechtigten ist der entsprechende Kapitalwert gem. § 14 Abs. 2 BewG zu berichtigen. Für den renten- oder nutzungsverpflichteten Inhaber des Substanzvermögens führt der **Wegfall der Last** zur Berichtigung, ohne dass er hierzu einen Antrag stellen müsste, § 14 Abs. 2 Satz 3 BewG. Der Berichtigungsbetrag entspricht dem zinslos gestundeten Steuerbetrag iS des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, so dass insoweit die Voraussetzungen für den Fortbestand der Stundung entfallen. Anders ist die Rechtslage **bei Schenkungen** unter Leistungsaufgabe und bei Schenkungen unter Duldungsaufgabe zugunsten des Schenkers und/oder seines Ehepartners, vgl. hierzu Urf. des BFH v. 17.10.2001 – II R 72/99, BStBl. II 2002, 25; hierzu auch *Ebeling*, DStR 2002, 533 ff. sowie Anm. *Jülicher*, ZErB 2002, 109. 70

Der auf Antrag gestundete **Steuerbetrag** wird mit dem Erlöschen der – anteiligen oder gesamten – Belastung **fällig**, zB im Zeitpunkt des Verkaufs des belasteten Vermögens, § 25 Abs. 2 ErbStG. Ab Fälligkeit ist die Ablösung nach dem Wortlaut des § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG nicht mehr möglich, so zutreffend FG Nds. v. 13.8.2004 – 3 K 404/03, EFG 2005, 642; Anm. *Kratzsch*, ErbBstg 2005, 244. Vgl. auch Rz. 62 ff. 71

Zur Ablösung zinslos gestundeter Schenkungsteuern vgl. *Ebeling*, ZEV 2004, 501 ff., und die Stellungnahme hierzu von *Scharfenberg*, ZEV 2005, 246. *Scharfenberg* vertritt unter Bezugnahme auf FG München v. 10.12.2003 – 4 K 5627/02, DStRE 2004, 712, den Standpunkt, dass die jeweils letzte Sterbetafel des Statistischen Bundesamts, deren Erhebungszeitraum dem Stichtag vorausgeht, und nicht die einschlägige Tabelle zu § 12 BewG der Kapitalisierung des Nutzungswerts zugrunde zu legen ist. Dieser für den Stpfl. günstigen Auffassung ist zuzustimmen; sie ist auch vertretbar, weil in § 12 BewG ein Verweis auf die damalige Anlage 9 zu § 14 BewG, die auf der Sterbetafel 1986/88 beruht, fehlt, wohingegen § 14 Abs. 1 BewG ausdrücklich festlegt, dass lebenslängliche Nutzungen und Leistungen mit dem aus vg. Anlage 9 zu § 14 BewG zu entnehmenden Vielfachen des Jahreswertes anzusetzen sind. Hiernach ist mithin der Ablösungsbetrag anhand der aktuellen Sterbetafel zu ermitteln. Dagegen ist gem. § 14 BewG einschl. Anl. 9 der Kapitalwert des 72

Nießbrauchs zu errechnen, der in den zu stundenden und sofort fälligen Teil im Rahmen des § 25 ErbStG aufzuteilen ist. Hierbei ist in Kauf zu nehmen, dass zur Wertermittlung von ein und demselben Vorgang verschiedene Sterbetafeln heranzuziehen sind. Vgl. hierzu auch *Stempel*, UVR 2004, 189 ff.; UVR 2005, 149 ff.; *Gelhaar*, UVR 2004, 20 ff.; UVR 2005, 145 ff.

Die Finanzverwaltung hat dem Umstand, dass sich die Finanzgerichtsbarkeit in mehreren Entscheidungen für eine Berechnung des Ablösebetrags nach den aktuelleren (abgekürzten) Sterbetafeln des Statistischen Bundesamts ausgesprochen hat (FG München v. 10.12.2003 – 4 K 5627/02, EFG 2004, 663; FG Köln v. 7.4.2003 – 9 K 6330/01, EFG 2003, 939; FG Münster v. 7.12.2006 – 3 K 2125/05 Erb, EFG 2007, 700), Rechnung getragen. Somit ist bei der Berechnung des Ablösungsbetrags von der mittleren Lebenserwartung der maßgeblichen Person unter Rückgriff auf die aktuellen (abgekürzten) Sterbetafeln des Statistischen Bundesamts auszugehen. Für die Berechnung des Ablösungsbetrags ist jeweils die Sterbetafel maßgeblich, deren (dreijähriger) Erhebungszeitraum dem Bewertungsstichtag für den Ablösungsbetrag **vorangeht** (*Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 23). Die Finanzverwaltung veröffentlicht die Sterbetafeln mittels gleich lautender Länderrerlasse. Die jeweils anzuwendende Sterbetafel ist der folgenden Tabelle zu entnehmen:

Anwendungszeitraum, dh. Ablösezeitpunkte ab ...	Maßgebende Sterbetafel	Amtliche Fundstelle
2009	2005/2007	BStBl. I 2008, 989
2010	2006/2008	BStBl. I 2010, 158
2011	2007/2009	BStBl. I 2011, 80
2012	2008/2010	BStBl. I 2012, 48
2013	2009/2011	BStBl. I 2012, 1255
2014	2009/2011 bzw. 2011/2013	BStBl. I 2014, 241 bzw. BStBl. I 2016, 459
2015	2009/2011 bzw. 2012/2014	BStBl. I 2014, 1611 bzw. BStBl. I 2016, 459
2016	2010/2012 bzw. 2013/2015	BStBl. I 2015, 957 bzw. BStBl. I 2016, 1246
2017	2013/2015	BStBl. I 2017, 1625
2018	2014/2016 bzw. 2015/2017	BStBl. I 2018, 1309
2019	2016/2018	BStBl. I 2019, 1373
2020	2017/2019	BStBl. I 2020, 1164

Für nicht bestandskräftig festgesetzte Ablösungsbeträge ab dem Bewertungsstichtag **1.1.2020** und Festsetzungen von Ablösungsbeträgen ab dem Bewertungsstichtag **1.1.2021** siehe gleich lautende Ländererlasse v. 6.11.2020 (BStBl. I 2020, 1164). Mithin erfolgt **keine Korrektur bestandskräftiger Ablösungsbescheide**. Steht indes ein **Ablösungsbescheid** unter dem **Vorbehalt des Widerrufs** für den Fall, dass der nach § 25 ErbStG gestundete Steuerbetrag ermäßigt oder erhöht wird, ist bei einer Änderung der Steuerfestsetzung mit Stundung der Ablösungsbetrag nach den Grundsätzen der Ländererlasse neu zu berechnen und festzusetzen. S. hierzu auch Anh. 7a. Bei **Gesamtgläubigerschaft** iS des § 428 BGB an dem Nutzungsrecht richtet sich die Aufteilung der Nutzungslast und der entsprechend zinslos zu stundenden Steueranteile nach Beschl. des BFH v. 10.2.2001 – II B 11/00, BStBl. II 2001, 245, und dem diesem Beschluss folgenden Ländererlass v. 15.5.2003 – S 3810 – 18 – VA 2, StEK ErbStG 1974 § 10 Nr. 42, vgl. hierzu Rz. 18.1. In beiden Fundstellen findet sich nichts zur **Ablösung der zinslos gestundeten Steuern**. Fraglich ist daher die Ermittlung des Ablösungsbetrags bei **Gesamtgläubigerschaft** und in den Fällen, in denen sich der Schenker das Nießbrauchsrecht zeit seines Lebens vorbehält und dieses **aufschiebend bedingt** für den Fall seines Vorversterbens zB seiner uU wesentlich jüngeren Ehefrau zeitlebens zuwendet, und bei Schenkungen unter **Zuwendungsnießbrauch**. Hierzu dienen die nachfolgenden Beispiele.

Beispiel 1: Ablösung bei Nießbrauchsvorbehalt des Schenkers

73

Vater V ist 65 Jahre alt (statistische Lebenserwartung 14 Jahre = 9,019 gem. damaliger Anlage 9 zu § 14 Abs. 1 BewG, BStBl. I 2001, 2058) und schenkt seinem Sohn S im Jahr 2004 Grundbesitz mit einem Steuerwert von 286.000 Euro unter Vorbehalt des lebenslänglichen Nießbrauchs.

Bruttowert des Erwerbs	286.000 €
./. Freibetrag gem. § 16 ErbStG	<u>205.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb =	81.000 €
Steuersatz 11 %, Schenkungsteuerbetrag	8.910 €
Bruttowert des Erwerbs	286.000 €
./. Kapitalwert des Nießbrauchs, § 16 BewG (286.000 : 18,6 × 9,019)	./. 138.679 €
Nettowert des Erwerbs	147.321 €
./. Freibetrag des § 16 ErbStG	./. 205.000 €
steuerpfl. Nettoerwerb =	0 €
sofort fällige Steuer	0 €
zu stundende Steuer	
(8.910 ./ 0) =	<u>8.910 €</u>

Die statistische Lebenserwartung (vgl. damalige Anlage 9 zu § 14 BewG) des V ist 14 Jahre. Nach der seinerzeitigen Tabelle zur Ablösung der gem. § 25 ErbStG gestundeten Steuer beträgt hierfür der Wert 0,4726 pro 1,00 Euro; das sind hier: (8.910 × 0,4726) = 4.214 Euro. Mit Leistung des Ablösungsbetrags von 4.214 Euro ist mithin der Erwerbsvorgang für S endgültig abgeschlossen.

74 Beispiel 2: Schenkung mit Zuwendungsnißbrauch

Wie Beispiel 1, jedoch wendet V das Nießbrauchsrecht seiner Ehefrau M zu (Lebensalter 55 Jahre, statistische Lebenserwartung 26 Jahre; vgl. damalige Anlage 9 zu § 14 Abs. 1 BewG).

Hier beträgt der Kapitalwert des Nießbrauchs $(286.000 : 18,6 \times 13,271) = 204.055$ Euro, der Nettowert des Erwerbs $(286.000 ./ 204.055) = 81.945$ Euro und der steuerpflichtige Nettoerwerb $(81.945 ./ 205.000) = 0$ Euro, so dass der Steuerbetrag iHv. 8.910 Euro wie im Beispiel 1 in voller Höhe zu stunden ist.

Die Ablösung des zinslos gestundeten Steuerbetrags von 8.910 Euro erfolgt hier nach der Lebenserwartung von M von 26 Jahren; dieser entspricht ein Ablösungsfaktor von seinerzeit 0,2486. Der Ablösungsbetrag beträgt mithin $(8.910 \times 0,2486) = 2.215$ Euro. Mit Leistung dieses Betrags ist die Schenkungsbesteuerung des S für diesen Erwerb endgültig abgeschlossen.

75 Beispiel 3: Nießbrauch in Gesamtläubigerschaft

Sachverhalt wie Beispiele 1 und 2, jedoch steht das Nutzungsrecht zeitlebens dem V und der M in Gesamtläubigerschaft zu.

Das Nießbrauchsrecht unterliegt mithin in vollem Umfang dem Abzugsverbot gem. § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG. Der steuerpflichtige Erwerb des S beträgt $(286.000 ./ 205.000) = 81.000$ Euro und die darauf entfallende Steuer (StKl. I, Steuersatz 11 %) wie in den vorherigen Beispielen 8.910 Euro, die in voller Höhe zu stunden ist. Hier wird der Kapitalwert des Nießbrauchs nach der Lebenserwartung der M gem. § 14 Abs. 3 BewG kapitalisiert und beträgt $(286.000 : 18,6 \times 13,271) = 204.055$ Euro. Nach Abzug des persönlichen Freibetrags (§ 16 ErbStG) von 205.000 Euro bleibt also ein steuerpflichtiger Nettoerwerb von 0 Euro, so dass es nicht zu einer sofort fälligen Steuer kommt.

Wenn der Kapitalwert des Nießbrauchs nach der Lebenszeit der berechtigten M gem. § 14 Abs. 3 BewG zu errechnen ist, um die zu stundende bzw. gestundete Steuer iS von § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu ermitteln, so muss sich zwangsläufig auch der Faktor für die Errechnung des Ablösungsbetrags nach der statistischen Lebenserwartung des längerlebenden Nutzungsberechtigten richten; so zu Recht FG Berlin-Brandenburg v. 5.5.2010 – 14 K 14168/08, EFG 2010, 1624 (Anm. *Grewe*, ErbBstg 2010, 260, sowie *Halaczinsky*, UVR 2010, 266). Für M ist der Ablösungsfaktor 0,2486 und damit der Ablösungsbetrag $(8.910 \times 0,2486) = 2.215$ Euro wie im vorhergehenden Beispiel 2. Mit Leistung dieses Ablösungsbetrags von 2.215 Euro hat mithin S seine Schenkungssteuerschuld unter Berücksichtigung der Nießbräuche für V und M als Gesamtläubiger geleistet.

Fraglich ist jedoch das Schicksal dieses Ablösungsbetrags von 2.215 Euro, wenn zB V mit Ablauf seiner statistischen Lebenserwartung verstirbt und der M das Nutzungsrecht allein von diesem Zeitpunkt an zusteht.

Hinsichtlich der zinslos gestundeten Steuer von 8.910 Euro erfolgt die Berichtigung der Schenkungsteuerveranlagung des S auf der Grundlage des Beschlusses des BFH v. 7.2.2001 – II B 11/00, BStBl. II 2001, 245, und des sich hieran anschließenden gemeinsamen Ländererlasses, zB Erlass NW v. 15.5.2003 – S 3810 – 18 – VA 2, StEK ErbStG 1974, § 10 Nr. 42:

Der Kapitalwert des Nießbrauchs, wie er auf den Zeitpunkt der Schenkung für V und M als Gesamtläubigern zu ermitteln ist, wird in Teilwerte für V und M aufgeteilt. Der Jahreswert des Nießbrauchs iS von § 16 BewG beträgt höchstens $(286.000 : 18,6) =$

15.376. Der auf V entfallende Kapitalwert des Nießbrauchs beträgt $(15.376 : 2) \times 9,019 = 69.338$ Euro = 33,98 %. Der auf M entfallende Kapitalwert setzt sich aus zwei Teilan- teilen zusammen, nämlich $(15.376 : 2) \times 13,271 = 102.027$ Euro, und $(13,271 \cdot 9,019) = 4,252 \times (15.376 : 2) = 32.689$ Euro, zusammen 134.716 Euro = 66,02 %.

Mit dem Ableben von V ist die zinslos gestundete Steuer iHv. $(8.910 \times 33,98 \%) = 3.027,62$ Euro zu entrichten, weil dieser Teilsteuerbetrag auf den Nießbrauchsanteil des V entfällt. Die restliche gestundete Steuer iHv. $(8.910 \cdot 3.027,62) = 5.882,38$ Euro ist weiterhin zinslos zu stunden bis zum Erlöschen des Nießbrauchsrechts der M, spä- testens also mit deren Ableben.

Zur Berechnung des Ablösungsbetrags ist nach § 14 Abs. 3 BewG das Lebensalter und das Geschlecht derjenigen Person maßgebend, für die sich der höchste Vervielfältiger ergibt, mithin die statistische Lebenserwartung der M. Im Beispielsfall ist daher der Ablösungsbetrag wie im vorausgegangenen Beispiel 2 auf 2.215 Euro zu begrenzen. Diese Lösung steht insbesondere im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut. Denn nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG kann die gestundete Steuer nach § 12 Abs. 3 BewG abgelöst werden. Die gestundete oder zu stundende Steuer ist der **Gesamtbetrag der Steuern, die auf den Gesamtbetrag der Nießbrauchswerte entfallen**. Eine vorherige prozen- tuale Aufteilung des Kapitalwertes des Nießbrauchs zum Zwecke der Ermittlung ge- trennter Ablösungsbeträge ist im Gesetz nicht geregelt.

Beispiel 4: Nießbrauchsvorbehalt und aufschiebend bedingte Nießbrauchszuwen- dung

76

Sachverhalt wie in den vorhergehenden 3 Beispielen. Jedoch behält sich V das Nieß- brauchsrecht zeit seines Lebens vor und wendet es für den Fall seines Vorversterbens seiner Ehefrau M zeit deren Lebens zu.

In der Schenkungsteuerveranlagung des S wird das aufschiebend bedingte Nieß- brauchsrecht für M nicht berücksichtigt; denn nach § 12 Abs. 1 ErbStG iVm. § 6 BewG werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt. Bei Eintritt der Bedingung wird die Steuerfestsetzung nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs berichtet, § 5 Abs. 2 BewG. Wie im Bei- spiel 1 beträgt der Steuerbetrag 8.910 Euro und wird bis zum Erlöschen des Nieß- brauchsrechts des V zinslos gestundet, § 25 Abs. 1 ErbStG.

Wie im Beispiel 1 beträgt der Ablösungsbetrag bezogen auf die Lebenserwartung von V 4.214 Euro. Unstrittig hat S Anspruch auf Ablösung gem. § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und damit auf Leistung seiner Steuerschuld mit dem Ablösungsbetrag von 4.214 Euro.

Es fragt sich, wie mit diesem Ablösungsbetrag von 4.214 Euro bei Ableben des V zB mit Vollendung seiner statistischen Lebenserwartung zu verfahren ist. In diesem Zeit- punkt wird aus der aufschiebend bedingten Belastung iS von § 6 BewG eine unbedingte Belastung, aus welcher S seinen Anspruch auf Berichtigungsveranlagung gem. § 5 Abs. 2 BewG herzuleiten berechtigt ist. Der Gesamtkapitalwert des Nießbrauchs steht nunmehr fest, nämlich iHv. $(15.376 \times 9,019) = 138.679$ Euro für den verstorbenen V und $(15.376 \times 9,325) = 143.381$ Euro für M, insgesamt 282.060 Euro. Der Netto- wert des Erwerbs $(286.000 \cdot 282.060) = 3.940,00$ Euro mindert sich um den persönli- chen Freibetrag von 205.000 Euro, so dass der steuerpflichtige Nettoerwerb bezogen auf den Todestag des V 0 Euro beträgt. Wenn die gesamte Steuer von 8.910 Euro nicht bereits geleistet wäre, müsste sie nunmehr in voller Höhe gestundet werden. Dem Stundungsbetrag von 8.910 Euro entspricht ein Ablösungsbetrag bezogen auf die nun-

mehr noch vorhandene Lebenserwartung der M (69 Jahre alt) von 4.214 Euro. Das bedeutet, dass die nunmehr beginnende Nießbrauchsbelastung für S so hoch ist, wie sie für ihn gegenüber seinem verstorbenen Vater bezogen auf den Schenkungszeitpunkt war. Da S seine Gesamtsteuer von 8.910 Euro gezahlt bzw. mit dem Betrag von 4.214 Euro bezogen auf die Dauer des Nießbrauchs für V abgelöst hat, ist eine Steuerschuld bei S nunmehr nicht mehr zu verzeichnen. Dafür entsteht aber eine zusätzliche Belastung, die wegen des gewählten Beispiels zufällig auch zu einem Ablösungsbetrag von 4.214 Euro führen würde. Diese zusätzliche Belastung darf in der Berichtigungsveranlagung nicht wirkungslos bleiben; sie wird vielmehr durch **Erstattung des geleisteten Ablösungsbetrags von 4.214 Euro** berücksichtigt.

XI. Erlass von Säumniszuschlägen

77 Nach dem Wegfall des Stundungsgrundes gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG aF entstandene **Säumniszuschläge** (§ 240 AO) sind wegen **sachlicher Unbilligkeit zur Hälfte zu erlassen**, wenn die gestundete Steuer erst nach vielen Jahren (hier: nahezu sechs Jahre) fällig wird, der Stpfl. sich der Fälligkeit bis zur Zahlungsaufforderung durch die Finanzbehörde **entschuldbar** nicht mehr bewusst war und das Finanzamt es unterlassen hatte, den Schuldner während der Stundungsphase an die Zahlung zu erinnern (FG Köln, Urt. v. 9.12.2016 – 7 K 3211/15, EFG 2017, 547 m. Anm. *Neu; Rothenberger*, ErbStB 2017, 171). Säumniszuschläge sind – so das FG in seiner rechtskräftigen Entscheidung unter Hinweis auf die st. Rspr. des BFH – ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Zudem verfolgt § 240 AO den Zweck, vom Stpfl. eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung fälliger Steuern zu erhalten. Schließlich werden durch Säumniszuschläge auch die Verwaltungsaufwendungen abgegolten, die der verwaltdenen Körperschaft dadurch entstehen, dass Stpfl. eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgerecht zahlen; vgl. hierzu BFH, Urt. v. 30.3.2006 – V R 2/04, BFH/NV 2006, 1381 (Anm. *Bauhaus*, AO-StB 2006, 169, sowie *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 25/2006 Anm. 1). Die Erhebung von Säumniszuschlägen ist ua. dann sachlich unbillig, wenn dem Stpfl. die rechtzeitige Zahlung der Steuern zB wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit unmöglich ist; in diesem Fall verliert die Ausübung von Druck zur Zahlung ihren Sinn (BFH, Urt. v. 16.7.1997 – XI R 32/96, BStBl. II 1998, 7). Bezugnehmend auf die Wertungen des Gesetzgebers (Säumniszuschläge als Gegenleistung für das Hinausschieben der Fälligkeit sowie zur Abgeltung der Verwaltungsaufwendungen) führt das FG weiter zutreffend aus, dass Säumniszuschläge vor diesem Hintergrund grundsätzlich nur zur Hälfte zu erlassen sind, um den Säumigen nicht besser zu behandeln als einen Stpfl., dem Aussetzung der Vollziehung oder Stundung gewährt wurde; s. hierzu auch BFH v. 18.3.2003 – X B 66/02, BFH/NV 2003, 886.

78 Gem. Tz. 2.2 iVm. Tz. 4.1 Buchst. e der „Allgemeinen Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer“ (ErbStVA) ist die **Beendigung der**

Stundung in Fällen des § 25 ErbStG aF von den Finanzämtern zu überwachen und in Zeitabschnitten von höchstens drei Jahren zu überprüfen (Tz. 4.4 ErbStVA). Vgl. hierzu umfassend OFD Niedersachsen v. 1.8.2012 – S 3715 – 1 – St 261, ErbSt-Kartei ND, Anhang Verfahren, Statistik Karte 3. Aus diesen Regelungen der ErbStVA schließt die Finanzverwaltung, dass die Überwachung der Stundungsfälle dergestalt zu erfolgen hat, dass der Steuerschuldner alle drei Jahre unter Hinweis auf Anzeigepflichten (§ 153 Abs. 2 AO) und Fälligkeiten der Steuer anzuschreiben ist. Zudem ist in diesem Kontext verwaltungsseitig darauf hinzuweisen, dass im Fall nicht fristgemäßer Zahlung der Steuer Säumniszuschläge entstehen (s. hierzu FinMin Bdb. v. 11.1.2016 – 36 S 3715 - 2015.001, juris, sowie Thür. Landesfinanzdirektion v. 23.6.2008 – S 3715 A – 01 – A 1.14, juris). Im Urteilsfall des FG Köln v. 9.12.2016 (aaO) hatte das zuständige Finanzamt allerdings die Überwachung der Stundung (Tz. 4.4 ErbStVA) lediglich behördenintern durchgeführt und den Steuerschuldner zuletzt in Schenkungsteuerbescheiden aus dem Jahr 2007 auf die (automatische) Zahlungspflicht bei Wegfall der Stundung hingewiesen, indes die Fälligkeit zum Zeitpunkt des Todes des Schenkers im Jahre 2013 übersehen. Im Ergebnis rechtfertigt das FG Köln in Würdigung der Gesamtumstände den hälftigen Erlass der Säumniszuschläge damit, dass der Steuerschuldner aus verständlichen, nachvollziehbaren und entschuldbaren Gründen von der Fälligkeit der Steuerforderung gar nichts wusste. Im Übrigen dürften das FinMin Bdb. sowie die Thür. Landesfinanzdirektion, die in ihrer jeweiligen Verwaltungsanweisung (aaO) unter den dort genannten Voraussetzungen sogar den vollumfänglichen Erlass der Säumniszuschläge vorsehen, in Anbetracht der hiesigen FG-Entscheidung ihre Auffassung einschränkend anpassen, mit der Folge, dass in einschlägigen Fällen der hälftige Erlass der Säumniszuschläge zum Zuge kommt. Auch diese Regelung ist indes nicht in die aktuelle Fassung der ErbStVA v. 7.12.2017 (BStBl. I 2018, 53) übernommen worden.

Einstweilen frei.

79

D. Rechtslage für Erwerbe bis zum 30.8.1980

I. Vorbemerkung

Die zuvor unter Abschnitt B. dargestellte Rechtslage gilt für alle Erwerbe, bei denen die **Steuer nach dem 30.8.1980 entstanden** ist oder entsteht (§ 37 ErbStG). Für Erwerbe, bei denen die Steuer vor dem 31.8.1980 entstanden ist, verbleibt es im Fall der **Aussetzung (Teilaussetzung) der Versteuerung** in den Fällen des § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF oder des § 31 ErbStG aF (vor dem 1.1.1974) bei den Rechtsfolgen, die der bis dahin geltenden Gesetzesfassung entsprechen. Mithin bleibt § 25 ErbStG aF in der vor dem 31.8.1980 gel-

tenden Fassung (Gesetz v. 17.4.1974, BGBl. I 1974, 933) in allen Altfällen mit Steuerentstehungszeitpunkt vor diesem Datum anwendbar, bei denen die Voraussetzungen des § 25 ErbStG aF erfüllt waren (Weinmann in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 41). Dies gilt auch dann, wenn die Steuer infolge Aussetzung der Versteuerung nach § 25 Abs. 1 Buchst. a ErbStG aF erst nach dem 30.8.1980 entstanden ist oder entsteht. Vgl. § 37 Abs. 2 Satz 1 ErbStG. In der Besteuerungspraxis sind diese Fälle durch die Erbschaftsteuer-Finanzämter immer noch zu überwachen, um den Eintritt der Festsetzungsverjährung zu verhindern. S. hierzu Tz. 4.1 Buchst. f der Allgemeinen Verwaltungsanweisung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbStVA) v. 7.12.2017, BStBl. I 2018, 53. Vor diesem Hintergrund ist es erforderlich, die wichtigsten Gesichtspunkte, die für die Beurteilung der bei Aussetzung der Versteuerung eingetretenen Rechtslage eine Rolle spielen, darzustellen. Dabei ist auch auf die Voraussetzungen einzugehen, unter denen die Aussetzung der Versteuerung beantragt werden konnte; denn das Finanzamt könnte bei der uU Jahre später durchgeführten Veranlagung den Standpunkt vertreten, die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Versteuerung seien nicht gegeben.

II. Aussetzung der Versteuerung

- 81 Bei Renten, Nutzungen und sonstigen wiederkehrenden Leistungen, die den **Gesamterwerb** belasten und sich nicht auf einzelne bestimmte Vermögensgegenstände beziehen, ist die Versteuerung für den Teil des Gesamterwerbs auszusetzen, der dem Verhältnis des Jahreswerts der Renten usw. zum Jahreswert des Ertrags des Gesamterwerbs entspricht. Mindert die Belastung den Jahresertrag des Erwerbs in voller Höhe, so ist die Besteuerung für den gesamten Erwerb bis zum Erlöschen der Belastung auszusetzen. Ist der Nießbrauch nur an dem halben Nachlass bestellt, so ist die Besteuerung für jeden zum Erwerb gehörenden Vermögensgegenstand zur Hälfte auszusetzen. Vgl. das Urf. des BFH v. 15.6.1966 – II 32/63, BStBl. III 1966, 507.

Beziehen sich die Renten, Nutzungen und sonstigen wiederkehrenden Leistungen nur auf einzelne **bestimmte Vermögensgegenstände** des Erwerbs, so kann die Aussetzung der Versteuerung auf Antrag auf diese Vermögensgegenstände beschränkt werden. Ist der Jahreswert der Renten usw. niedriger als der Jahresertrag dieser Vermögensgegenstände, so wird auch die Versteuerung nur für einen entsprechenden Prozentsatz des Werts dieser Vermögensgegenstände ausgesetzt.

Erfolgt die Aussetzung der Versteuerung nur für einzelne Vermögensgegenstände oder nur für einen prozentualen Teil derselben oder erfolgt sie für einen prozentualen Teil des gesamten Erwerbs, so bildet der nicht unter die Aussetzung fallende Teil des Erwerbs einen **selbständigen Steuerfall**, für den die Steuer nach § 9 Abs. 1 ErbStG entsteht.

Die bei Wegfall der Belastung oder in den Fällen des § 25 Abs. 2–4 ErbStG aF erfolgende Versteuerung des Teils des Erwerbs, für den diese zunächst ausgesetzt worden war, bildet **ebenfalls** einen **selbständigen Steuerfall**, für den die Steuer nach § 9 Abs. 2 ErbStG entsteht. Die davon betroffenen Vermögensgegenstände sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs mit dem gleichen Prozentsatz anzusetzen, mit welchem zunächst die Aussetzung der Versteuerung erfolgt war.

In dem Steuerbescheid, in dem über die Aussetzung entschieden wird, ist jeweils auch anzugeben, für welche Vermögensgegenstände und (oder) für welchen Prozentsatz derselben die Versteuerung ausgesetzt worden ist.

Ein Steuerbescheid ist auch dann zu erlassen, wenn die Versteuerung des ganzen Erwerbs ausgesetzt wird – wichtig für die praktische Handhabung. Vgl. auch BFH v. 24.9.1985 – II R 9/82, BFH/NV 1986, 408 iVm. BFH v. 21.10.1981 – II R 176/78, BStBl. II 1982, 83; *Moench*, DStR 1982, 613.

Eine Zusammenrechnung des zweiten Steuerfalls mit dem bereits versteuerten Teil des Erwerbs ist nur unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 ErbStG möglich.

III. Bindung an das ausgeübte Wahlrecht

Der Antrag auf Aussetzung der Versteuerung, der nur von dem Stpfl. selbst, **nicht** aber von dem **Testamentsvollstrecker** gestellt werden konnte – vgl. *Kapp*, BB 1981, 113 und § 31 Rz. 18 –, kann nicht mehr zurückgenommen werden, wenn ihm **entsprochen** wurde. Vgl. Urt. des BFH v. 23.8.1978 – II R 93/77, BStBl. II 1978, 675. In diesem Urt. hat der BFH ausgeführt, dass die **Rücknahme** des Antrags auf Aussetzung der Versteuerung keinen Tatbestand erfüllt, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechts ist eine **empfangsbedürftige Willenserklärung**, so BFH v. 4.6.1992 – IV R 123–124/91, BStBl. II 1993, 125; Anm. *Paus*, DStZ 1993, 633. Eine nachträgliche Änderung der Ausübung des Wahlrechts ist daher unzulässig und auch nicht durch **Billigkeitsmaßnahme** zu ersetzen, so FG München v. 8.5.2002 – 4 K 12/00, EFG 2002, 1354 m. Anm. *Fumi*. Nach dem diesem Urt. zugrunde liegenden Sachverhalt ist die erfolgte Beurteilung zutreffend. Denn das Finanzamt hatte nach Vorlage der Schenkungsteuererklärung, in welcher die Stpfl. für die Aussetzung der Versteuerung nach § 25 Abs. 1a ErbStG optiert hatte, schriftlich darauf hingewiesen, dass eine Versteuerung (der Höhe nach) nicht anfallen würde, und die Stpfl. um Mitteilung gebeten, ob sie unter diesen Umständen ihren Antrag auf Aussetzung der Versteuerung aufrecht erhalten wolle. Die Stpfl. ließ dieses Schreiben unbeantwortet. Das FG lehnte eine noch weitergehende Beratungspflicht des Finanzamts, die grundsätzlich gem. § 89 AO besteht, zu Recht ab. Denn falls die Stpfl. das Schreiben des Finanzamts nicht verstanden hätte, hätte sie zumindest beim Finanzamt zurückfragen können und müssen.

IV. Versteuerung bei Erlöschen der Belastung

1. Vorbemerkung

- 83 Bei Erlöschen der Belastung hat der Erwerber den Erwerb mit dem Wert zu versteuern, den er in diesem Zeitpunkt hat. Vgl. §§ 11, 12 ErbStG.

Daraus folgt, dass **Wertsteigerungen**, die das Vermögen in der Zeit zwischen Erbanfall und Erlöschen der Belastung erfahren hat, im Fall der Aussetzung der Versteuerung der Besteuerung unterliegen, während sich umgekehrt zwischenzeitlich eingetretene **Wertminderungen** zugunsten des Erwerbers auswirken. Hat der Bedachte aber den Wert des belasteten Vermögens **durch eigene Aufwendungen** (Geld oder Arbeit) vermehrt (§ 13 Rz. 86 ff.), so muss dieser **Mehrwert außer Betracht** bleiben. Entsprechend der Verfahrensweise bei tatsächlichen Änderungen des Vermögenswerts, sind auch Änderungen der Bewertungsvorschriften zu beachten. Vgl. hierzu *Weinmann* in *Moench/Weinmann*, § 25 ErbStG Rz. 46; *Petzoldt*, § 25 ErbStG Rz. 48. Vgl. auch *Knur*, DNotZ 1974, 723.

- 84 Die **Belastung** kann durch die nachfolgend aufgeführten Umstände (Gründe) **erlöschen**:

- **Ableben des Berechtigten oder Ablauf der Nutzungsdauer:** Die Besteuerung richtet sich nach den im Zeitpunkt des Erlöschens maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen.
- **Unentgeltlicher Verzicht des Berechtigten:** Der unentgeltliche Verzicht stellt eine **Schenkung** dar. Die Bereicherung des Beschenkten besteht darin, dass er **vorzeitig** das unbeschränkte Nutzungs- und Verfügungsrecht über die Substanz erhält. Vgl. Rz. 85.
- **Entgeltlicher Verzicht des Berechtigten:** Da die Nutzungen der Vermögenssubstanz auch bei **entgeltlichem** Verzicht nunmehr dem Eigentümer zustehen, beendet auch der entgeltliche Verzicht die Aussetzung der Versteuerung.

- 85 Es stellt **keinen Missbrauch** iS des § 42 AO dar, wenn der Verzicht – entgeltlich oder unentgeltlich – nur ausgesprochen wird, um dadurch **steuerliche Vorteile** zu erlangen.

Beispiel:

Der Nachlass, hinsichtlich dessen die Substanzbesteuerung nach § 25 ErbStG ausgesetzt ist, besteht im Wesentlichen aus Grundbesitz mit der Folge, dass für die nach Erlöschen des Nießbrauchs eintretende Besteuerung der Grundbesitzwert maßgebend ist. Die Beteiligten, dh. die Erben und der Nießbrauchsberechtigte, wollen den Grundbesitz veräußern. Vor der Veräußerung verzichtet der Nießbrauchsberechtigte auf den Nießbrauch, so dass nunmehr die Substanzbesteuerung eintritt.

Bei Weiterbestehen des Nießbrauchs hätte im Fall des späteren Erlöschens des Nießbrauchs durch den Tod des Berechtigten bei der Berechnung der Erbschaftsteuer der

durch die Veräußerung erzielte Erlös zugrunde gelegt werden müssen. Tritt dagegen die Substanzbesteuerung infolge Verzichts des Berechtigten bereits vor der Veräußerung des Grundbesitzes ein, so bildet der **Grundbesitzwert** die Grundlage für die Besteuerung. Das Finanzamt kann in Fällen dieser Art in dem Verzicht keine missbräuchliche Gestaltung erblicken.

Unabhängig von den zuvor behandelten Fällen kann sich eine für die erbschaftsteuerliche Situation wesentliche **Veränderung** dadurch ergeben, dass das belastete **Vermögen** während der Aussetzung der Besteuerung **auf einen anderen übergeht**. 86

2. Übergang des belasteten Vermögens auf einen anderen durch Erbfolge

Geht im Fall der Aussetzung der Besteuerung das belastete Vermögen vor dem Erlöschen der Belastung durch **Erbfolge** auf einen anderen über, so ist dieser Vorgang nach § 25 Abs. 2 ErbStG aF zwar erbschaftsteuerfrei; es ist aber zu beachten, dass derjenige, auf den das Vermögen im Erbgang übergeht, den Erwerb bei späterem Wegfall der Belastung so versteuern muss, als hätte er das Vermögen unmittelbar von dem **ursprünglichen Erblasser** oder Schenker erworben. 87

3. Unentgeltlicher Übergang des belasteten Vermögens auf einen anderen durch Schenkung

Wird das belastete Vermögen im Fall der Aussetzung der Besteuerung vor dem Erlöschen der Belastung unentgeltlich übertragen, so endet die Aussetzung der Besteuerung mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. 88

Die Steuer für den Erwerb bemisst sich nach dem Wert, der sich für das übertragene Vermögen nach Abzug der Belastung in diesem Zeitpunkt ergibt.

Die abzugsfähige Belastung ist unter Berücksichtigung des § 16 BewG (Jahreswertbegrenzung) zu berechnen, sofern diese Vorschrift eingreift.

4. Erlöschen des Nutzungsrechts durch Übergang der Vermögenssubstanz auf den Nutzungsberechtigten

Beim Übergang der Vermögenssubstanz durch Erbfolge (Schenkungen) auf den Nutzungsberechtigten vereinigen sich Eigentum und Nutzungsrecht in einer Hand. Der Grund für die Aussetzung der Besteuerung ist damit weggefallen. 89

In der Aussetzung der Besteuerung liegt – auch wenn sie vom Finanzamt zu Unrecht bewilligt ist – im Sinn der Verjährungsvorschriften tatsächlich ein amtlich bewilligter **Zahlungsaufschub**. Daraus ergibt sich, dass während der Aussetzung der Besteuerung eine **Verjährung** des Steueranspruchs nicht 90

eintreten kann. Vgl. RFH v. 14.3.1940, RStBl. 1941, 417 (420); BFH v. 20.10.1970, BStBl. II 1970, 826 (828); *Rößler*, DStZ 1984, 316.

91–99 Einstweilen frei.

E. Aussetzung der Versteuerung in der ehemaligen DDR

- 100 Während die Möglichkeit der Aussetzung der Versteuerung in der Bundesrepublik durch das Gesetz v. 18.8.1980 aufgehoben ist, ist die Vorschrift des § 34 ErbStG-DDR über den 31.12.1990 hinaus anzuwenden (§ 37a Abs. 8 ErbStG). Die Steuer entsteht in diesem Fall nach § 37a Abs. 2 Satz 2 im Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts. Für die Versteuerung sind die Vorschriften des ErbStG maßgebend, die in dem Zeitpunkt gelten, zu dem die Aussetzung endet (*Weinmann* in Moench/Weinmann, § 25 ErbStG Rz. 51). Vgl. hierzu auch die Ausführungen zu § 37a ErbStG Rz. 22.