

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: 164173

letzte Aktualisierung: 26. Oktober 2018

ErbStG § 7

Übergabevertrag gegen Zahlung von Gleichstellungsgeldern an die weichenden Geschwister; Auswirkungen des BFH-Urteils v. 10.5.2017 - II R 25/15

I. Sachverhalt

Der Notar ist gebeten worden, einen Übergabevertrag über Landwirtschaftsflächen und Gebäude- und Freiflächen zu beurkunden. Nach dem Vertrag sollen die Geschwister gegen Zahlung einer Abfindung durch die Übertragsnehmerin auf ihr gesetzliches Pflichtteilsrecht, Zusatzpflichtteil und Pflichtteilsergänzungsansprüche gegenüber beiden Elternteilen verzichten; der Verzicht erstreckt sich nicht auf das gesetzliche Erbrecht und auf Zuwendungen in Verfügungen von Todes wegen; kein Ausgleich nach §§ 2050 ff. BGB.

Aufgrund der neuesten Rechtsprechung des BFH wünscht der Steuerberater die Beurkundung dergestalt, dass der Übergabevertrag beurkundet wird und die Übertragsnehmerin sich in dem Übergabevertrag verpflichtet, eine Abfindungssumme an die Eltern zu zahlen. In einem zweiten Vertrag werden die Geschwister auf ihre entsprechenden Ansprüche verzichten und die Eltern als Vertragspartner werden eine entsprechende Abfindungssumme zahlen. Der Steuerberater wünscht die Beurkundung in zwei getrennten Verträgen.

II. Frage

Ist dies tatsächlich erforderlich, da ja beide Verträge an einem Tag geschlossen werden sollen?

III. Zur Rechtslage

Im Nachfolgenden stellen wir die steuerlichen Rechtsfolgen dar. **Sofern Rechtsicherheit erlangt werden soll, wird in jedem Fall empfohlen, bei der Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO einzuholen.**

1. Auswirkungen des BFH-Urteils v. 10.5.2017 – II R 25/15 auf Verträge zwischen künftigen gesetzlichen Erben (Vertrag gem. § 311b Abs. 5 BGB); Änderung der Rechtsprechung

Schließen künftige gesetzliche Erben einen Vertrag gem. § 311 b Abs. 5 BGB, wonach der eine auf seine künftigen Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegen Zahlung eines Geldbetrages verzichtet, so stellt die Zahlung eine freigebige Zuwendung des Zahlenden i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Denn der Verzicht auf eine möglicherweise zukünftig einmal ent-

stehende Forderung stellt in Zeiten des Vertragsabschlusses keinen in Geld bewertbaren Vermögenswert dar, sondern verkörpert allenfalls eine bloße Erwerbchance, die als solche nicht geeignet ist, Gegenstand einer die Freigebigkeit ausschließenden Gegenleistung zu sein (so BFH, Urt. v. 25.1.2001 – II R 22/98 [juris]; BFH, Urt. v. 16.5.2013 – II R 21/11, Rn. 11 [juris]).

An dieser grundsätzlichen Beurteilung hat sich auch durch das aktuelle Urteil des BFH v. 10.5.2017 – II R 25/15 keine Änderung ergeben. Vielmehr hat der BFH in seinem Urt. v. 10.5.2017 – II R 25/15 seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass in der Abfindung, die ein künftiger gesetzlicher Erbe an einen anderen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteils(ergänzungs)anspruch zahlt, eine freigebige Zuwendung des künftigen gesetzlichen Erben an den anderen zu sehen ist. Es handele sich hierbei um eine Zuwendung des Zahlenden, da die Abfindung aus dem Vermögen des künftig gesetzlichen Erben geleistet wird. Der BFH hatte bereits in seinem Urteil v. 16.5.2013 festgestellt, dass eine fiktive freigebige Zuwendung des künftigen Erblassers an den Empfänger der Abfindungszahlung nicht angenommen werden kann, da es hierfür keine gesetzliche Grundlage gibt. **Die Änderung der Rechtsprechung des BFH liegt nun darin, dass nach dem aktuellen BFH-Urteil sich auch die Steuerklasse (§ 15 ErbStG), der Freibetrag (§ 16 ErbStG) sowie der Steuersatz (§ 19 ErbStG) nach diesem Verhältnis richten.**

In seinen bisherigen Urteilen (zuletzt im Urt. v. 16.5.2013) hat der BFH die Steuerklasse nicht nach dem Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtenden) zum Zahlenden angewendet, sondern zum künftigen Erblasser. Begründet wurde dies bisher damit, dass der Verzicht auf Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegenüber einem anderen gesetzlichen Erben hinsichtlich der Steuerklasse vor Eintritt des Erbfalls nicht anders behandelt werden sollte als nach Eintritt des Erbfalls, bei dem der Verzicht auf die noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsansprüche gegen Abfindung gem. § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG nach der Steuerklasse zu bestimmen ist, die im Verhältnis zum Erblasser gilt. Zudem sollte es für die anwendbare Steuerklasse keinen Unterschied machen, ob der Verzicht mit dem künftigen Erblasser oder den anderen gesetzlichen Erben vereinbart wird. Es sollte stets das Verhältnis des Verzichtenden zum künftigen Erblassers zugrunde gelegt werden.

Dieser Beurteilung hat der BFH in seinem aktuellen Urteil v. 10.5.2017 eine Absage erteilt. Der BFH vertritt nun vielmehr die Rechtsauffassung, dass für die Besteuerung des Erwerbs eines gesetzlichen Erben von einem anderen gesetzlichen Erben aufgrund Verzichts auf künftige Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche gegen Zahlung eines Geldbetrags nach den allgemeinen Regeln das Verhältnis des Verzichtenden zu dem anderen gesetzlichen Erben maßgebend ist. Die Steuerklasse (§ 15 ErbStG) und somit auch der Freibetrag (§ 16 ErbStG) sowie auch der Steuersatz (§ 19 ErbStG) richten sich nach diesem Verhältnis (so BFH, Urt. v. 10.5.2017 – II R 25/15, Rn. 16 [juris]). Im Ergebnis hat der BFH nun in konsequenter Weise für die Steuerklasse, den Steuersatz und den Freibetrag das Verhältnis zugrunde gelegt, in welchem auch die unentgeltliche Zuwendung erfolgt ist.

2. Pflichtteilsverzicht im Rahmen eines Übergabevertrags gegen Abfindungszahlung (Gleichstellungsgeld); schenkungsteuerliche Beurteilung

Vom Grundsatz her kann eine unentgeltliche Zuwendung auch dadurch bewirkt werden, dass der Zuwendende dem Bedachten die Leistung eines anderen, die dieser ihm vertraglich schuldet, unmittelbar zukommen lässt. Durch eine derartige Gestaltung entsteht ein Dreiecksverhältnis mit Rechtsbeziehungen zwischen dem Zuwendenden (Versprechensempfänger) und dem Leistenden (Versprechenden) einerseits und dem Zuwendenden und dem Bedachten (Drittbegünstigten) andererseits (Vertrag zugunsten Dritter, § 328 BGB;

vgl. hierzu auch Gebel, in: Troll/Gebel, ErbStG, Loseblatt, § 7 Rn. 127; Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 7 Rn. 120 ff.)

Bei solchen Verträgen zugunsten Dritter kann sowohl das Deckungsverhältnis zwischen dem Gläubiger (Versprechensempfänger) und dem Schuldner (Versprechenden) als auch das Valutaverhältnis zwischen dem Gläubiger und dem Dritten Grundlage von Zuwendungsvorgängen sein, die gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegen.

Erfolgt eine Übertragung von Vermögen der Eltern an das Kind 1 mit der Verpflichtung, an das Kind 2 ein Gleichstellungsgeld zu bezahlen, so handelt es sich i. d. R. um einen Vertrag zugunsten Dritter (vgl. Gebel, § 7 Rn. 127).

Bei dem Erwerber (Kind 1), der im Rahmen des Übergabevertrags zur Zahlung einer Geldleistung (Gleichstellungsgeld) verpflichtet ist, führt dies zu einem teilentgeltlichen Erwerb, da hier eine gemischt-freigebige Zuwendung vorliegt. Bei gemischten Schenkungen oder Schenkungen unter einer Auflage wird die Bereicherung ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers die Gegenleistung des Beschenkten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen wird (vgl. hierzu auch ErbStR 2011, R E 7.4).

Hinsichtlich der Gleichstellungsgelder, die das Geschwisterkind (hier: Kind 2) erhält, ist für die Besteuerung dessen Verhältnis zum ursprünglichen Schenker, der die Auflage angeordnet hat, maßgeblich (vgl. hierzu BFH, Urt. v. 17.2.1993 – II R 72/90 [juris]). Bei einer solchen Fallgestaltung liegt daher schenkungsteuerlich eine Schenkung der Eltern an das Kind 2 vor (welches das Gleichstellungsgeld erhält) sowie eine gemischte Schenkung an das Kind 1, welches das Grundstück mit der Verpflichtung erhält, ein Gleichstellungsgeld an die Schwester (Kind 2) zu bezahlen. **Denn schenkungsteuerlich bzw. erbschaftsteuerlich ist bei einem Vertrag zugunsten Dritter bzw. einer Schenkung unter Auflage für die Besteuerung der Zuwendung an den Dritten dessen Verhältnis zum ursprünglichen Schenker, der die Auflage angeordnet hat, maßgeblich. Schenker ist somit nicht der mit der Auflage Beschwerte, sondern derjenige, dem gegenüber der Beschwerte zur Erfüllung der Auflage verpflichtet ist** (vgl. hierzu BFH, Urt. v. 17.2.1993 – II R 72/90; BFH, Beschl. v. 11.8.2014 – II B 131/13, Rn. 13 [juris]; Meincke, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 7 Rn. 108; Troll/Gebel, § 7 Rn. 127 ff.).

Die neue Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil vom 10.5.2017 – II R 25/15 ist nach unserer Auffassung auf Sachverhalte, in denen im Rahmen eines Übergabevertrags der Erwerber eine Abstandszahlung an ein weichendes Geschwisterkind leistet, nicht übertragbar. **Denn bei diesen Fallgestaltungen ist der künftige Erblasser (Zuwendende) beteiligt und es erfolgt eine Zuwendung an einen Dritten aufgrund der Anweisung des künftigen Erblassers (Zuwendender)**. Für die erbschaftsteuerliche Beurteilung ist u. E. entscheidend, zwischen welchen Personen der Verzicht gegen Abfindung vereinbart wird (so auch Messbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 2017, Anm. 5). Die geänderte Rechtsprechung des BFH (10.5.2017 – II R 25/15) ist nach unserer Auffassung nur dann einschlägig, wenn Verträge (wie z. B. nach § 311b Abs. 5 BGB) zwischen den künftigen Erben geschlossen werden, d. h. wenn ein potenzieller Erbe gegenüber seinen Geschwistern auf die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs einschließlich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichtet und dafür von den Geschwistern eine Abfindung erhält (vgl. hierzu auch BFH ZEV 2017, 532, Anm. zum BFH).

In der Literatur wird hingegen darauf hingewiesen, dass diese neue Auffassung des BFH auch für die Fälle Auswirkung haben kann, bei denen eine Abfindung nicht von den Eltern, sondern von den Geschwistern geleistet wird und deshalb Abfindungsleistungen von den Geschwistern des Verzichtenden vermieden werden sollten (so z. B. Wachter, DB 2017, 2500 ff, 2506; 2508; wohl auch Ihle, notar 2018, 55, 57 ff.). Wachter weist im Weiteren aber auch darauf hin, dass dies jedenfalls für den (typischen) Pflichtteilsverzicht zu Lebzeiten des Erblassers (§ 2346 Abs. 2 BGB) gegen Abfindung (§ 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) nach seiner Auffassung nicht überzeugend ist, insbesondere dann nicht, wenn die (späteren) Erben auf Veranlassung des Erblassers handeln (Wachter, DB 2017, 2507, Beispielfall 3).

Letztendlich ist die Rechtslage hierzu aber unklar und es bleibt abzuwarten, ob hier eine Klarstellung durch die Finanzverwaltung oder Gerichte erfolgen wird. Rechtssicherheit kann deshalb nur dann erreicht werden, wenn man zu dieser Frage eine verbindliche Auskunft bei der Finanzverwaltung (§ 89 AO) einholt.