

# Urteil vom 16. September 2020, II R 24/18

## Zuwendungsgegenstand bei mehrmonatiger Reise mit zugebuchten Leistungen

ECLI:DE:BFH:2020:U.160920.IIR24.18.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, AO § 119 Abs 1, AO § 157 Abs 1 S 2, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 11. June 2018, Az: 3 K 77/17

## Leitsätze

Mehrere Steuerfälle erfordern grundsätzlich entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder --bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück-- die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen, sowie eine gesonderte Steuerfestsetzung für jeden einzelnen Lebenssachverhalt (Steuerfall).

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 12.06.2018 - 3 K 77/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) buchte im August 2014 bei einem Reiseveranstalter für sich und seine Lebensgefährtin eine fünfmonatige Kreuzfahrt von A nach B.
- 2** Der Reiseveranstalter erteilte dem Kläger am 10.02.2015 und am 29.09.2015 zwei Rechnungen für die Kosten der Kreuzfahrt in der höchsten Kategorie über insgesamt 500.000 €. In diesem Betrag sind die Kosten für die Anreise beider Personen enthalten. Der Preis der Luxuskabine, in der bis zu vier Personen Platz fanden, war nach der Angebotsgestaltung des Reiseveranstalters unabhängig von der tatsächlich angemeldeten Personenzahl.
- 3** Während der Reise entstanden weitere Kosten in Höhe von insgesamt 45.000 € für beide Personen (Ausflüge, Restaurantbesuche, Inanspruchnahme von Spa-, Fitness- und Frisördienstleistungen an Bord). Diese zusätzlichen Leistungen wurden gesondert gebucht und über das "Bordkonto" taggenau abgerechnet.
- 4** Die Aufwendungen für die Reise wurden vollumfänglich vom Kläger getragen. Seine Lebensgefährtin wäre aus eigenen Mitteln zur Unternehmung einer solchen Reise finanziell nicht in der Lage gewesen.
- 5** Am 24.06.2016 gab der Kläger eine Schenkungsteuererklärung ab, in der er eine Zuwendung an seine Lebensgefährtin in Höhe von rund 25.000 € erklärte (anteilige Kosten für die Anreise, einen Flug nach E, Ausflüge und Verpflegung). Der Kläger erklärte, er werde die Schenkungsteuer übernehmen.
- 6** Mit Schenkungsteuerbescheid vom 05.07.2016 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für eine freigebige Zuwendung "zum 10.02.2015" gegenüber dem Kläger eine Steuer in Höhe von rund 100.000 € fest. Dabei legte es einen steuerpflichtigen Erwerb der Lebensgefährtin in Höhe von rund 300.000 € zugrunde, in den u.a. die halben Gesamtreisekosten eingegangen waren. Den Erwerb bezeichnete das FA im Bescheid als "sonstige

Forderung" mit der Erläuterung: "Schenkung Weltreise ..." und erläuterte, der Gegenstand der Zuwendung sei die gemeinsame Weltreise.

- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 01.03.2017 setzte das FA die Schenkungsteuer herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Im Rahmen der Einspruchsentscheidung differenzierte das FA zwischen "Buchung der Reise" (500.000 €), "Flug D-E" (900 €) und "Ausflüge und Verpflegung" (45.000 €).
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die Mitnahme auf die Kreuzfahrt erfülle weder als Verschaffung eines eigenen Anspruchs gegenüber dem Reiseveranstalter noch im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung den Tatbestand einer freigebigen Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Der Kläger habe seiner Lebensgefährtin zwar ein eigenes, aber kein frei verfügbares Forderungsrecht auf Durchführung der Reise verschafft. Sie habe auch keine eigenen Aufwendungen erspart. Die Kostenübernahme für Anreise, Flüge, Ausflüge und Verpflegung teile dieses Schicksal. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1559 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision macht das FA eine Verletzung materiellen Rechts (§ 7 ErbStG; §§ 814, 819 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) geltend.
- 10 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Aufhebung der angefochtenen Bescheide erweist sich im Ergebnis bereits deshalb als zutreffend, weil das FA der Besteuerung zu Unrecht eine einheitliche Schenkung zugrunde gelegt hat.
- 13 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Schenkungsteuer jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. In objektiver Hinsicht bedarf es einer Vermögensverschiebung, d.h. einer Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und einer Vermögenmehrung auf der Seite des Bedachten (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.09.2017 - II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 12, und vom 03.07.2019 - II R 6/16, BFHE 265, 421, BStBl II 2020, 61, Rz 15, jeweils m.w.N.), und der (objektiven) Unentgeltlichkeit der Zuwendung (BFH-Urteile vom 06.05.2015 - II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 15, und vom 16.09.2020 - II R 33/19, BFH/NV 2021, 317, Rz 16; BFH-Beschluss vom 05.07.2018 - II B 122/17, BFHE 262, 163, BStBl II 2018, 660, Rz 13, jeweils m.w.N.). In subjektiver Hinsicht bedarf es des Bewusstseins des Zuwendenden, die Leistung ohne Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck zu erbringen (BFH-Urteile vom 27.11.2013 - II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 11, und in BFHE 265, 421, BStBl II 2020, 61, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 14 2. Was Gegenstand der Schenkung ist, richtet sich nach bürgerlichem Recht.
- 15 a) Auszugehen ist grundsätzlich vom Parteiwillen, d.h. davon, was dem Bedachten nach dem Willen des Schenkers geschenkt sein soll (BFH-Urteil vom 18.09.2013 - II R 63/11, BFH/NV 2014, 349, Rz 11, m.w.N.). Indes ist Gegenstand der Besteuerung im Falle der freigebigen Zuwendung erst die Ausführung der Zuwendung als solche. Die Schenkungsteuer knüpft nicht bereits an die Abgabe des Versprechens einer unentgeltlichen Leistung an, weil es bis zur Erfüllung des Versprechens an einer objektiven Bereicherung des Versprechensempfängers fehlt (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.1967 - II 72/63, BFHE 91, 104, BStBl II 1968, 239, unter I.1., und vom 15.03.2007 - II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.4.b).
- 16 b) Dementsprechend entsteht die Schenkungsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung oder freigebige Zuwendung ist ausgeführt, wenn der Bedachte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede, im Fall der freigebigen Zuwendung nach dem Willen des Zuwendenden, verschafft werden soll (BFH-Beschluss vom 18.02.2008 - II B 109/06, BFH/NV 2008,

1163, unter A.1.; BFH-Urteil vom 20.01.2010 - II R 54/07, BFHE 228, 177, BStBl II 2010, 463, Rz 14, jeweils m.w.N.). Es kommt dabei grundsätzlich auf den Eintritt des Leistungserfolgs an (BFH-Urteil in BFHE 228, 177, BStBl II 2010, 463, Rz 14).

- 17** c) Grundsätzlich stellt materiell-rechtlich jede freigebige Zuwendung einen eigenständigen steuerbegründenden Tatbestand dar (§ 38 der Abgabenordnung --AO-- i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.1.b bb). Rechtlich selbständig zu beurteilende Zuwendungen liegen insbesondere vor, wenn die Zuwendungen nicht auf einem einheitlichen Schenkungsversprechen beruhen, den Zuwendungen kein obligatorisches Forderungsrecht zugrunde liegt, das ein Stammrecht des Bedachten auf die einzelnen Zuwendungen begründet (BFH-Urteile vom 22.09.2004 - II R 50/03, BFH/NV 2005, 993, unter II.2.b, und vom 22.10.2014 - II R 26/13, BFHE 247, 456, BStBl II 2015, 239, Rz 22) und kein einheitlicher Steuerentstehungszeitpunkt vorliegt (BFH-Urteil in BFHE 228, 177, BStBl II 2010, 463, Rz 13 ff.; FG Münster, Urteil vom 13.09.2018 - 3 K 2766/16 Erb, EFG 2018, 1987, Rz 27; vgl. auch Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz 78; Halaczinsky in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 3. Aufl., § 9 ErbStG Rz 45; Götz in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Aufl., § 14 Rz 49, m.w.N.).
- 18** 3. Schriftliche Steuerbescheide müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Erforderlich ist u.a. die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 19** a) Mehrere Steuerfälle erfordern entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder --bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück-- die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen, sowie eine gesonderte Steuerfestsetzung für jeden einzelnen Lebenssachverhalt (Steuerfall) (BFH-Urteile vom 30.08.2017 - II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 17, und vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 18). Es ist deshalb grundsätzlich unzulässig, bei mehreren Lebenssachverhalten die verschiedenen Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag unaufgegliedert zusammenzufassen (BFH-Urteile vom 07.12.2016 - II R 21/14, BFHE 256, 381, BStBl II 2018, 196, Rz 26, m.w.N., und in BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 17).
- 20** b) Den zur Bestimmtheit eines Steuerbescheids notwendigen Angaben genügt auch eine Bezugnahme auf Anlagen oder Unterlagen (etwa einen Betriebsprüfungsbericht), die sich bereits in Händen des Steuerpflichtigen befinden (BFH-Urteil vom 17.12.2014 - II R 18/12, BFHE 248, 92, BStBl II 2015, 619, Rz 17, m.w.N.). Nicht ausreichend ist es jedoch, wenn aus derartigen Anlagen zwar erkennbar ist, welche Zuwendungen im Einzelnen erfasst werden sollten, das Finanzamt aber im Schenkungsteuerbescheid und in der Einspruchsentscheidung nicht angegeben hat, welche Schenkungsteuer für die aufgeführten Zuwendungen jeweils festgesetzt wurde (BFH-Urteil vom 20.11.2013 - II R 64/11, BFH/NV 2014, 716, Rz 32; BFH-Beschluss vom 17.07.2019 - II B 30, 32-34, 38/18, BFHE 265, 5, BStBl II 2019, 620, Rz 38; vgl. auch FG Köln, Urteil vom 10.11.2005 - 9 K 5652/01, EFG 2006, 165, unter 2.).
- 21** c) Ausnahmsweise ist eine differenzierte Festsetzung der Schenkungsteuer für jeden einzelnen Schenkungsvorgang verzichtbar, wenn der Zweck des Bestimmtheiterfordernisses gleichwohl gewahrt ist. Für den Betroffenen muss erkennbar sein, welcher Sachverhalt besteuert wird, damit Entstehen der Steuerschuld, ggf. Eingreifen von Steuerbefreiungen und Vergünstigungen und Verjährung ohne Weiteres festzustellen sind (BFH-Urteile vom 17.09.1986 - II R 62/84, BFH/NV 1987, 738, und vom 22.11.1995 - II R 26/92, BFHE 179, 177, BStBl II 1996, 162, unter II.2.a bb).
- 22** aa) Eine Differenzierung ist entbehrlich, wenn trotz unaufgegliederter Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle eindeutig feststeht, welche Steuerfälle von dem Bescheid erfasst werden und auch aus anderweitigen rechtlichen Gründen keine Notwendigkeit zu einer Differenzierung besteht (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 993, unter II.2.a, und in BFH/NV 2014, 716, Rz 30, jeweils m.w.N.). Das gilt insbesondere, wenn dem Finanzamt wegen mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen Zeitpunkt und Höhe der jeweiligen Einzelzuwendungen unbekannt geblieben sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.1.b cc). In diesem Falle genügt die Angabe des mutmaßlichen Zeitraums, in dem diese Zuwendungen vorgenommen wurden, und eines einheitlichen (Schätz-) Betrags nach § 162 AO (vgl. BFH-Urteile vom 06.06.2007 - II R 17/06, BFHE 217, 398, BStBl II 2008, 46, unter II.1.a, und in BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 18).
- 23** bb) Hingegen ist eine Differenzierung insbesondere dann erforderlich, wenn das rechtliche Schicksal der verschiedenen Steueransprüche nach Anspruchsgrund bzw. dessen Wegfall, hinsichtlich möglicher Befreiungstatbestände und des Eintritts der Verjährung einen unterschiedlichen Verlauf nehmen, sowie der für den Einzelfall festgesetzten Steuer eine weitere rechtliche Bedeutung für weitere Steuerfälle (z.B. im Rahmen des § 14

ErbStG) zukommen kann (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 993, unter II.2.a, und in BFH/NV 2014, 716, Rz 28) oder die jeweiligen Erwerbe unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 716, Rz 33).

- 24** d) Ob ein Schenkungsteuerbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt ist, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB festzustellen. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Bei der Auslegung des Bescheids ist nicht allein auf dessen Tenor abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung. Zweifel gehen zu Lasten der Behörde (BFH-Urteil in BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 19, m.w.N.).
- 25** e) Die fehlende Angabe der besteuerten einzelnen Lebenssachverhalte oder die unzulässige unaufgegliederte Zusammenfassung mehrerer Steuerfälle in einem Bescheid führt grundsätzlich zur Nichtigkeit eines solchen Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO (BFH-Urteile in BFHE 228, 177, BStBl II 2010, 463, Rz 18, m.w.N.; in BFH/NV 2014, 716, Rz 30; in BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 17, und in BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 18, m.w.N.). Ein Bescheid ist dagegen lediglich rechtswidrig, wenn sich dem Steuerbescheid entnehmen lässt, dass das Finanzamt --wenn auch rechtsirrtümlich-- bei der Steuerfestsetzung vom Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsvorgangs ausgegangen ist und für diesen vermeintlich einheitlichen Erwerbsvorgang die Pflichtangaben des § 157 Abs. 1 Satz 2 AO vorliegen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 177, BStBl II 2010, 463, Rz 17 f.). Ob ein Verwaltungsakt rechtswidrig oder nichtig ist, bedarf indes keiner Entscheidung, wenn eine im Übrigen zulässige Anfechtungsklage erhoben wurde, die nach § 40 Abs. 1 FGO auch gegen einen unwirksamen Verwaltungsakt statthaft ist. Hat sie Erfolg, wird der Verwaltungsakt zur Beseitigung des Rechtsscheins aufgehoben (vgl. BFH-Urteile vom 26.06.1985 - IV R 62/83, BFH/NV 1987, 19; vom 05.10.1994 - I R 31/93, BFH/NV 1995, 576, unter II.B.1., und vom 25.02.1999 - IV R 36/98, BFH/NV 1999, 1117, unter 2.).
- 26** 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die angefochtenen Bescheide im Ergebnis zu Recht aufgehoben. Dabei kann dahinstehen, ob es sich --wie vom FG verneint-- bei den vom Kläger erbrachten Leistungen um steuerbare Zuwendungen an seine Lebensgefährtin handelt. Die Bescheide entsprechen den Bestimmtheitsanforderungen des § 119 Abs. 1 AO nicht. Der Senat kann offenlassen, inwieweit eine Einspruchsentscheidung diesbezügliche Mängel heilen kann, denn auch diese genügt im Streitfall nicht.
- 27** a) Es liegt keine einheitliche Zuwendung vor. Vielmehr handelt es sich bei der Übernahme der Kosten für die Kabine und die auf dem Bordkonto gebuchten Ausflüge, Restaurant-, Frisör-, Spa- und Fitnessleistungen jeweils um einzelne und voneinander zu unterscheidende selbständige Leistungen. Selbst wenn alle Aufwendungen auf einem --bisher nicht festgestellten-- einheitlichen Schenkungsversprechen beruhen sollten, fehlte es jedenfalls an einem einheitlichen Steuerentstehungszeitpunkt. Diese Versprechen wären zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt worden.
- 28** b) Eine Zusammenfassung aller über das Bordkonto abgerechneten Leistungen, wie sie auch noch die Einspruchsentscheidung vorgenommen hat, war nicht zulässig. Eine Bezugnahme etwa auf das Bordkonto fehlt. Die Differenzierung war nicht ausnahmsweise entbehrlich. Jede einzelne Leistung wäre darauf zu überprüfen, ob es sich um einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang handelt. An Bord getätigte Ausgaben können zwar freigebige Zuwendungen sein, aber auch Aufwendungen oder Anschaffungen für den Kläger selbst oder schließlich Aufwendungen der Lebensführung. Es wäre zu prüfen gewesen, ob eine Steuerbefreiung z.B. wegen Unterhaltsleistungen (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG) oder Gelegenheitsgeschenken (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG) vorliegt. Im Hinblick auf die Frist des § 14 ErbStG hätten die Zeitpunkte benannt werden müssen. Eine Schätzung war nicht gerechtfertigt. Die Ermittlung der einzelnen Zuwendungsbeträge, -sachverhalte und -zeitpunkte war aufgrund der vom Kläger dem FA zur Verfügung gestellten Einzelabrechnung des Bordkontos nicht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden. Es ist unerheblich, ob die Summe mehrerer zeitlich nacheinander vorgenommener Einzelzuwendungen --und damit der Bemessungsgrundlagen-- zwischen den Beteiligten unstrittig war. Die Anwendung des § 14 Abs. 1 ErbStG ist nur bei taggenauer Ermittlung des Zehn-Jahres-Zeitraums möglich (BFH-Urteil in BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472, unter II.1.b cc).
- 29** c) Zudem fehlt es an gesonderten Steuerfestsetzungen für jede einzelne in Betracht kommende Zuwendung. Das gilt insbesondere für die Position "Buchung der Reise" mit dem Entgelt für die Kabine. Ein rechtfertigender Grund, davon Abstand zu nehmen, ist nicht ersichtlich.
- 30** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)