

# Urteil vom 23. Juni 2015, II R 52/13

## Zuwendender bei Vollzug eines formunwirksamen Schenkungsversprechens eines Erblassers

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, BGB § 518 Abs 1

vorgehend FG Münster, 24. April 2013, Az: 3 K 2972/12 Erb

## Leitsätze

Hat ein Erblasser einem Bedachten eine Leistung schenkweise versprochen, ohne die hierfür erforderliche Form nach § 518 Abs. 1 Satz 1 BGB einzuhalten, und wird das formnichtige Schenkungsversprechen nach seinem Ableben durch Bewirkung der versprochenen Leistung aus seinem Vermögen vollzogen, ist der Erblasser Zuwendender i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. April 2013 3 K 2972/12 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Eltern des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) unterhielten bis Anfang 2004 Gemeinschaftskonten bei der S-Bank in der Schweiz und zwei Banken in Luxemburg, für die sie jeweils Einzelvollmacht hatten. Die Mutter des Klägers (M) erteilte der S-Bank schriftlich den Auftrag, sämtliche Salden und Zinsen des Gemeinschaftskontos auf das Konto des Klägers bei der S-Bank zu überweisen. Auf dem Auftrag war als Unterzeichnungsdatum der 10. November 2003 vermerkt. Am 9. Januar 2004 wurde dem Konto des Klägers ein Betrag in Höhe von ... € gutgeschrieben.
- 2** Auch die Guthaben auf den Konten der Eltern bei den Luxemburger Banken in Höhe von ... € und ... € wurden aufgrund schriftlicher Aufträge der M, die als Unterzeichnungsdatum den 20. September 2003 bzw. den 10. November 2003 aufweisen, auf jeweils neu eröffnete Konten des Klägers bei diesen Banken umgebucht. Die Gutschriften erfolgten am 6. Februar 2004 bzw. am 20. Februar 2004.
- 3** Am 25. November 2003 ist der Vater des Klägers (V) verstorben. Alleinerbin war M.
- 4** Im August 2010 zeigten der Kläger und M u.a. die Übertragung des Kontoguthabens bei der S-Bank dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) an. Wegen der Schenkung des Guthabens setzte das FA unter Zugrundelegung eines Erwerbs von ... € im Bescheid vom 3. August 2011 gegen den Kläger Schenkungsteuer von ... € fest. Es ging davon aus, dass 1/3 des Guthabens auf dem Konto der Eltern dem Kläger bereits vor der Überweisung auf sein eigenes Konto zuzurechnen gewesen sei. Das restliche Kontoguthaben habe ihm allein M am 9. Januar 2004 zugewendet. Zu diesem Zeitpunkt sei das Vermögen des V, also auch dessen Anteil am Kontoguthaben bei der S-Bank, bereits im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf M übergegangen gewesen. Ein wirksames Schenkungsversprechen der Eltern gegenüber dem Kläger habe es bis dahin nicht gegeben.

- 5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 779 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG). Zur Begründung führt er aus, dass er das Kontoguthaben bei der S-Bank vor dem Ableben des V durch freigebige Zuwendungen des V und der M erhalten habe.
- 7 Der Kläger hat erst kurz vor der mündlichen Verhandlung vom 23. Juni 2015 einen ausdrücklichen Revisionsantrag gestellt. Er beantragt, die Vorentscheidung und den Schenkungsteuerbescheid vom 3. August 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2012 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist zulässig und begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 10 1. Die Revision ist zulässig, obwohl der Kläger bis zum Ablauf der Begründungsfrist (§ 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 FGO) keinen ausdrücklichen Revisionsantrag gestellt hat.
- 11 Nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO muss die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird. Ein förmlicher Revisionsantrag in der Revisionsbegründung ist jedoch entbehrlich, wenn sich aus dem Vorbringen des Revisionsklägers eindeutig ergibt, inwieweit er sich durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er dessen Aufhebung oder Änderung erstrebt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Januar 2014 IX R 9/13, BFHE 244, 225, m.w.N.).
- 12 Das vom Kläger mit der Revision verfolgte Ziel ist der Revisionsbegründungsschrift hinreichend deutlich zu entnehmen. Der Kläger wendet sich gegen die dem Urteil zugrunde liegende Rechtsauffassung des FG und begehrt damit inzidenter die Aufhebung des Urteils und des vom FA erlassenen Schenkungsteuerbescheids (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2008 X R 1/07, BFHE 220, 403, BStBl II 2008, 520).
- 13 2. Die Revision ist begründet. Entgegen der Auffassung des FG wurde das Kontoguthaben bei der S-Bank dem Kläger nicht deshalb allein von M zugewendet, weil V zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung bereits verstorben war und bis zum Ableben des V ein formwirksames Schenkungsversprechen des V nicht vorlag.
- 14 a) Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Sicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit (BFH-Urteil vom 27. August 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 37, m.w.N.). Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten (BFH-Urteil vom 18. September 2013 II R 29/11, BFHE 243, 385, BStBl II 2014, 261, Rz 11).
- 15 b) Welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage (BFH-Urteil in BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 37, m.w.N.). Grundsätzlich ist Zuwendender derjenige, der Vermögen zugunsten eines anderen hingibt, also die steuerbare Zuwendung aus seinem Vermögen erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 II R 32/08, BFH/NV 2010, 893, m.w.N.).
- 16 So ist eine Schenkung des verstorbenen Schenkers anzunehmen, wenn er vor seinem Tod ein Schenkungsversprechen formwirksam erteilt hat und die Schenkung erst nach seinem Tode ausgeführt wird; der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger muss die Zuwendung aufgrund der auf ihn übergegangenen Verpflichtung erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 1982 II R 16/81, BFHE 136, 501, BStBl II 1983, 19). Der Vermögensübergang auf den Erben führt nicht zu einer Änderung der Person des Zuwendenden, obwohl zum Zeitpunkt der Ausführung der

Schenkung, zu dem auch die Schenkungsteuer entsteht (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), das Vermögen dem Erben und nicht mehr dem verstorbenen Schenker gehört.

- 17** c) Hat ein Erblasser einem Bedachten eine Leistung schenkweise versprochen, ohne die hierfür erforderliche Form nach § 518 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) einzuhalten, und wird das formnichtige Schenkungsversprechen nach seinem Ableben durch Bewirkung der versprochenen Leistung aus seinem Vermögen vollzogen, ist der Erblasser Zuwendender i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
- 18** aa) Nach § 518 Abs. 1 Satz 1 BGB ist zur Gültigkeit eines Vertrags, durch den eine Leistung schenkweise versprochen wird, die notarielle Beurkundung des Versprechens erforderlich. Der Mangel der Form wird durch die Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt (§ 518 Abs. 2 BGB). Dabei steht es der Heilung eines formnichtigen Schenkungsversprechens nicht entgegen, wenn die Leistung erst nach dem Tode des Schenkers aus dessen Vermögen bewirkt wird (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 5. März 1986 IVa ZR 141/84, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1986, 2107; vom 18. Mai 1988 IVa ZR 36/87, NJW 1988, 2731). Mit der Bewirkung der Leistung wird die Schenkung des verstorbenen Schenkers wirksam (vgl. BGH-Urteil in NJW 1986, 2107, unter II.). Der BGH geht insoweit von einer Zuwendung des verstorbenen Schenkers (Erblasser) aus (vgl. BGH-Beschluss vom 10. Juni 2010 Xa ZR 110/09, NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2011, 211, Rz 21).
- 19** bb) Dementsprechend ist auch der verstorbene Schenker (Erblasser) schenksteuerrechtlich Zuwendender i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wenn er vor seinem Ableben ein formnichtiges Schenkungsversprechen gegenüber dem Bedachten abgegeben hat und dieses nach seinem Ableben durch Bewirken der Leistung aus dem von ihm stammenden Vermögen geheilt wird. Die Heilung betrifft das vom Erblasser abgegebene Schenkungsversprechen, das mit dem Bewirken der versprochenen Leistung wirksam wird. Reicht das Vermögen des Erblassers zum Vollzug seines zu Lebzeiten erklärten Schenkungsversprechens aus, ist mit der Bewirkung der Leistung keine Schenkung des Gesamtrechtsnachfolgers verbunden. Unerheblich ist, dass bis zum Vollzug des formnichtigen Schenkungsversprechens keine Verpflichtung des Erblassers bzw. seiner Erben bestanden hat.
- 20** cc) Macht ein Bedachter geltend, die Zuwendung stamme von dem Erblasser, der die Leistung mündlich versprochen habe, und nicht von dem Erben, der die Leistung bewirkt hat, trägt der Bedachte die Feststellungslast dafür, dass die zu seinen Gunsten erfolgte Vermögensmehrung auf einem Schenkungsversprechen des Erblassers und einer den Formmangel heilenden Leistungserbringung des Erben gemäß § 518 Abs. 2 BGB beruht.
- 21** dd) Das FG erforscht den Sachverhalt von Amts wegen, wobei die Beteiligten heranzuziehen sind (§ 76 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO). Die Beteiligten haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO).
- 22** Kann der entscheidungserhebliche Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden, ist unter Anwendung der Beweislastregeln zu entscheiden, zu wessen Lasten die Unerweislichkeit von maßgeblichen Tatsachen geht. Nach ständiger Rechtsprechung liegt die Feststellungslast (objektive Beweislast) für steuerbegründende Tatsachen beim Steuergläubiger und für steuermindernde Tatsachen beim Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 23. November 2011 II R 33/10, BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473, Rz 26, m.w.N.).
- 23** Das Finanzamt trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung erforderlich sind. Demgegenüber trägt der Bedachte die Feststellungslast für die Tatsachen, die der Annahme einer freigebigen Zuwendung entgegenstehen, also auch für solche Tatsachen, die belegen sollen, dass Zuwendender nicht die vom Finanzamt angenommene Person ist.
- 24** d) Danach kann im Streitfall auch V einen Teil des Guthabens auf dem Konto bei der S-Bank dem Kläger zugewendet haben, soweit die von M veranlasste Umbuchung des Kontoguthabens auf einem dem Kläger gegenüber mündlich erklärten Schenkungsversprechen des V beruht und als Bewirkung der von V versprochenen Leistung anzusehen ist.
- 25** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat noch Feststellungen dazu nachzuholen, ob und in welcher Höhe V vor seinem Tod, also vor dem 25. November 2003, dem Kläger die Übertragung des Guthabens auf dem Konto bei der S-Bank versprochen hat. Das FG hat in den Entscheidungsgründen zwar dargelegt, dass "die Schenkung noch nicht mit den zwischen den Eltern und dem Kläger im Lauf des Jahres 2004 getroffenen Schenkungsabreden ausgeführt"

und allein mit den innerfamiliären Abreden eine Vermögensmehrung beim Kläger nicht eingetreten sei. Daraus können aber die erforderlichen Feststellungen nicht entnommen werden.

- 26** Ein Indiz für ein Schenkungsversprechen des V könnte das Ausfüllen und Absenden des Überweisungsträgers an die S-Bank durch M vor dem Tod des V sein. Das FG wird insoweit die Aussage der M bei ihrer Vernehmung als Zeugin zu würdigen haben, dass sie einen Überweisungsträger an eine Auslandsbank schon im September 2003 fertig gemacht, dann aber alles zusammen verschickt habe; das sei vor dem Tod des V geschehen. Bei der Würdigung wird auch zu berücksichtigen sein, dass zumindest der Auftrag an eine der Luxemburger Banken --wie aus dem von der Bank angebrachten Eingangsstempel ersichtlich ist-- erst am 9. Januar 2004 und damit erst ca. sechs Wochen nach dem Ableben des V bei der Bank eingegangen ist.
- 27** Das FG hat insbesondere auch festzustellen, welchen Betrag der V vor seinem Tod dem Kläger versprochen haben soll. Sollte die Einlassung des Klägers im Klageverfahren, dass er, V und M jeweils zu 1/3 an dem Guthaben beteiligt gewesen seien, zutreffen, und V dem Kläger seinen Anteil am Guthaben versprochen haben, wäre der steuerpflichtige Erwerb des Klägers um ... € zu mindern und der angefochtene Steuerbescheid entsprechend zu ändern. Für die vom Kläger beantragte Aufhebung des Steuerbescheids sind keine Gründe erkennbar.
- 28** 4. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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