

Urteil vom 16. September 2020, II R 33/19

Grundstücksschenkung und Gleichstellungsverpflichtung

ECLI:DE:BFH:2020:U.160920.IIR33.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1 S 1, ErbStG § 15, BGB § 181, BGB § 275, BGB § 311b, BGB § 525, BGB § 1629, BGB § 1795, BGB § 1909

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. November 2018, Az: 7 K 1602/18

Leitsätze

1. NV: Die grunderwerbsteuerrechtlichen Grundsätze über die Zusammenschau von Befreiungsvorschriften finden im Schenkungsteuerrecht keine Anwendung.
2. NV: Wer lediglich über einen Eigentumsverschaffungsanspruch verfügt, aber nicht Eigentümer ist, kann das Eigentum nicht im Wege der Schenkung übertragen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21.11.2018 - 7 K 1602/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hat insgesamt acht Kinder. Nach der Geburt des vierten Kindes schenkte er den vier Kindern mittels notariell beurkundeten Vertrags vom 20.12.1984 ein Grundstück. Für den Fall, dass dem Kläger weitere Kinder nachgeboren werden sollten, verpflichteten sie sich, diese ab Geburt so zu stellen, dass alle gleichmäßig am Grundstück beteiligt sind.
- 2 Nach der Geburt zweier weiterer Kinder übertrugen die vier erstgenannten Kinder mit notariellem Vertrag vom 16.05.1989 entsprechende Bruchteile auf die beiden nachgeborenen Geschwister, so dass alle sechs Kinder jeweils zu einem Sechstel Miteigentümer waren. Der Gleichstellungsanspruch bestand fort. Die Übertragungen wurden grundbuchlich vollzogen.
- 3 In den Jahren 2001 und 2004 wurden in zweiter Ehe zwei weitere Kinder geboren. Eine anteilige Eigentumsübertragung auf diese Kinder entsprechend der Gleichstellungsverpflichtung erfolgte jedoch nicht mehr.
- 4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 12.06.2014 übertrugen die sechs ersten Kinder das Eigentum wieder auf den Kläger zurück. Zur Gegenleistung bestimmt der Vertrag: "Eine Gegenleistung hat der Erwerber nicht zu erbringen." Der Grundbucheintrag erfolgte am 10.07.2014. Mit notariellem Vertrag vom 17.07.2014 übertrug der Kläger den beiden jüngsten Kindern (dem siebenten und achten Kind) unentgeltlich das Eigentum an dem Grundstück.
- 5 Das erste und fünfte Kind waren im Bezirk des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) wohnhaft. Der Grundbesitzwert auf den 12.06.2014 wurde in Höhe von 225.192 € unter Zurechnung von je 1/6 auf die ersten sechs Kinder (jeweils 37.532 €) gesondert festgestellt. Nach Auffassung des FA unterlag der Erwerb der

entsprechenden Miteigentumsanteile von jeweils 1/6 durch den Kläger der Schenkungsteuer, die es nach mehrfachen Änderungen im Hinblick auf die mittlerweile nicht mehr streitige Bewertung von Wohnrechten schließlich für die Erwerbe von dem ersten und dem fünften Kind durch Bescheide vom 02.11.2018 (im Klageverfahren) auf jeweils 1.140 € festsetzte. Im Einspruchs- und Klageverfahren berief sich der Kläger darauf, dass wegen der Gleichstellungsansprüche der beiden jüngsten Kinder die Zuwendungen durch die ersten sechs Kinder eigentlich nur 1/8 des Grundstücks umfassten.

- 6** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Zuwendende seien die beiden im Bezirk des FA wohnhaften Kinder aus der ersten Ehe. Die beiden jüngsten Kinder aus der zweiten Ehe seien mangels Eigentums am Grundstück nicht Zuwendende. Der lediglich schuldrechtliche Gleichstellungsanspruch sei nicht geltend gemacht, eingefordert oder eingeklagt worden und berühre die Eigentumsverhältnisse nicht. Die zur Grunderwerbsteuer ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur interpolierenden Betrachtungsweise sei auf die Schenkungsteuer nicht übertragbar und bewirke keine Anknüpfung an fiktive Sachverhalte. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 192 veröffentlicht.
- 7** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verkennung der schenkungsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen sowie eine unzutreffende Erfassung des Werts der Zuwendung und damit sinngemäß eine Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sowie des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG.
- 8** So wie in der Grunderwerbsteuer in interpolierender Betrachtung der abgekürzte Weg steuerfrei sein könne, wenn die unterbliebenen Zwischenerwerbe es wären, sei in der Schenkungsteuer bei einem zur Weitergabe verpflichteten Zwischenerwerber nur der Dritte steuerpflichtig. Weder für den ersten Schritt, die Gleichstellung der beiden nachgeborenen Kinder durch Übertragung von 1/8 Miteigentumsanteil, noch für den zweiten Schritt, die Übertragung des Eigentums von allen acht Kindern auf den Kläger, noch für den dritten Schritt, die Übertragung von dem Kläger auf die beiden nachgeborenen Kinder allein, wäre Schenkungsteuer angefallen.
- 9** Zumindest sei die Gleichstellungsverpflichtung vom Gesamtwert der Schenkung abzuziehen. Den Anspruch habe der Kläger als Vormund für die Kinder geltend gemacht.
- 10** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide vom 02.11.2018 betreffend die Schenkungen des ersten und des fünften Kindes dahin zu ändern, dass die Schenkungsteuer jeweils auf 0 € festgesetzt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Schenker eines Grundstücks sei, wer im Grundbuch eingetragen sei. Eine Interpolation erlaube keine abweichende Betrachtung.
- 13** Die Gleichstellungsverpflichtungen zugunsten der nachgeborenen Geschwister seien nicht bereicherungsmindernd abzuziehen. Es handele sich um persönliche Schulden, deren Übernahme durch den Kläger besonderer Vereinbarung bedürft hätte. Die Ansprüche der jüngsten Kinder seien durch die Rückschenkung vom 12.06.2014 entweder vertraglich aufgehoben worden oder die Erfüllung unmöglich geworden. Sie hätten bei dem Kläger jedenfalls keine Belastung mehr dargestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die mit Vertrag vom 12.06.2014 von den Kindern aus erster Ehe bewirkten Schenkungen der Miteigentumsanteile an dem Grundstück sich auf jeweils 1/6 des Grundstücks bezogen und die Gleichstellungsansprüche der beiden jüngsten Kinder nicht abzuziehen sind.
- 15** 1. Nach § 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.
- 16** a) Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht 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. Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten. Objektive Unentgeltlichkeit erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Ob dies der Fall ist und welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich grundsätzlich nach der Zivilrechtslage (vgl. BFH-Urteil vom 05.02.2020 - II R 9/17, BFH/NV 2020, 1161, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2020, 570, Rz 14, m.w.N.).

- 17** b) Sind an einer freigebigen Zuwendung mehr als zwei Parteien beteiligt, kann eine Kettenschenkung oder eine Schenkung unter Auflage vorliegen.
- 18** aa) Die Anknüpfung an die Zivilrechtslage bedeutet, dass als Zuwendender zunächst der Inhaber des jeweiligen Vermögensgegenstandes in Betracht kommt, als Bedachter dessen Empfänger. Das gilt indes nicht ausnahmslos. Wird ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen und wendet diese sodann den Vermögensgegenstand einem Dritten zu, können sowohl zwei nacheinander geschaltete Schenkungen als auch eine Schenkung von dem ursprünglichen Zuwendenden an den Dritten vorliegen.
- 19** bb) Für die Bestimmung des Zuwendenden und des Bereicherten ist darauf abzustellen, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstandes hat. Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor (ständige Rechtsprechung zur Kettenschenkung, vgl. BFH-Urteile vom 10.03.2005 - II R 54/03, BFHE 208, 447, BStBl II 2005, 412, unter II.1., m.w.N., und vom 06.05.2015 - II R 35/13, BFH/NV 2015, 1412, Rz 15, 16, m.w.N.). Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist nach der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden. Es reicht nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand weiterschickt. Entscheidend ist das Fehlen einer Dispositionsmöglichkeit des zuerst Bedachten (BFH-Urteil vom 18.07.2013 - II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 17 bis 19).
- 20** cc) Umgekehrt muss, wie sich daraus zwangsläufig ergibt, bei der Übertragung eines Vermögensgegenstandes nicht dessen Inhaber Zuwendender sein. Ist er nur Mittelsperson, ist ein Dritter Zuwendender. Das ist der Fall, wenn der Inhaber der Vermögensposition dem Empfänger nicht aufgrund einer Rechtsbeziehung mit dem Empfänger etwas zuwendet, sondern aufgrund einer Rechtsbeziehung mit einem Dritten, etwa aufgrund einer Schenkung unter Auflage gemäß § 525 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). In diesem Fall ist der Beschenkte (und Auflagenbeschwerter) mindestens gegenüber dem Schenker nach § 525 Abs. 1 BGB zur Erbringung der Auflage verpflichtet. Führt er die ihm auferlegte Leistung durch Zuwendung an den Dritten aus, so ist für die Besteuerung der Zuwendung an den Dritten dessen Verhältnis zum ursprünglichen Schenker, der die Auflage angeordnet hat, maßgeblich. Der Beschwerter hat die ihm auferlegte Leistung nur zu vollziehen (BFH-Urteil vom 17.02.1993 - II R 72/90, BFHE 171, 316, BStBl II 1993, 523 unmittelbar für die Schenkungsteuer; ebenso im Rahmen von Entscheidungen zur Grunderwerbsteuer[befreiung] BFH-Urteile vom 16.12.2015 - II R 49/14, BFHE 251, 513, BStBl II 2016, 292, Rz 11, sowie vom 07.11.2018 - II R 38/15, BFHE 263, 459, BStBl II 2019, 325, Rz 17).
- 21** c) Die für die Grunderwerbsteuer entwickelten Grundsätze über die Zusammenschau (früher: Interpolation) von Befreiungsvorschriften (dazu insbesondere BFH-Urteile in BFHE 251, 513, BStBl II 2016, 292, und in BFHE 263, 459, BStBl II 2019, 325) finden bei der Festsetzung von Schenkungsteuer keine Anwendung. Für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungsketten und Dreiecksverhältnissen gelten die zur Kettenschenkung und Schenkung unter Auflage entwickelten Grundsätze.
- 22** d) Ob der Bedachte i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereichert ist, richtet sich ausschließlich nach zivilrechtlichen Maßstäben (BFH-Urteil vom 27.08.2014 - II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 37, 45). Als Bereicherung kommt jede Vermögensmehrung und jede Minderung von Schulden oder Belastungen beim Bedachten in Betracht (BFH-Urteil vom 17.03.2004 - II R 3/01, BFHE 204, 311, BStBl II 2004, 429, unter II.1.).
- 23** Das bedeutet, dass alle dinglichen und schuldrechtlichen Rechte und Pflichten Gegenstand freigebiger Zuwendungen sein können. So kann der Schenker dem Beschenkten eine Forderung gegen einen Dritten freigebig zuwenden. In einem Forderungsverzicht kann eine freigebige Zuwendung liegen. Die Vorstellung des FG, auf schuldrechtliche Rechtsbeziehungen komme es nicht an, trifft in dieser Allgemeinheit daher nicht zu.

- 24** e) Die steuerrechtliche Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, die von der objektiven, die Tatbestandsmäßigkeit nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG begründenden Bereicherung zu unterscheiden ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 204, 311, BStBl II 2004, 429, unter II.2.), folgt den Bewertungsvorschriften nach §§ 11, 12 ErbStG einschließlich der dortigen Verweisungen (BFH-Urteil in BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 49, 57).
- 25** 2. Nach diesen Maßstäben haben die sechs Kinder aus der ersten Ehe mit Vertrag vom 12.06.2014 dem Kläger jeweils 1/6 Miteigentumsanteil an dem Grundstück freigebig zugewandt. Für den Wert der Zuwendung ist der gesondert festgestellte Grundbesitzwert mit jeweils 1/6 zugrunde zu legen. Die beiden jüngsten Kinder aus der zweiten Ehe sind an der Grundstücksschenkung an den Kläger nicht beteiligt; ihre Gleichstellungsansprüche sind nicht bereicherungsmindernd abzuziehen.
- 26** a) Gegenstand der Schenkungen waren allein die den älteren Kindern jeweils gehörenden 1/6 Miteigentumsanteile an dem Grundstück, nicht hingegen die Gleichstellungsansprüche der jüngsten Kinder.
- 27** aa) Die Kinder aus der ersten Ehe waren zivilrechtlich Eigentümer des Grundstücks und haben ihre Miteigentumsanteile dem Kläger übertragen. Der Umstand, dass sie verpflichtet gewesen wären, den beiden jüngsten Kindern jeweils 1/48 Miteigentumsanteil zu übertragen, so dass jedes der Kinder zu 1/8 Miteigentümer des Grundstücks geworden wäre, macht die jüngsten Kinder noch nicht zu Miteigentümern.
- 28** bb) Die beiden jüngsten Kinder waren auf Empfängerseite nicht an der Schenkung beteiligt.
- 29** Es lag keine Schenkung unter Auflage in der Weise vor, dass der Kläger im Umfang der Gleichstellungsverpflichtung (2 * 1/48 Miteigentumsanteil für jede der streitgegenständlichen Schenkungen) Auflagenbeschwerter, die beiden jüngsten Kinder auflagenbegünstigte Dritte und damit Beschenkte gewesen wären. In diesem Falle wäre der Kläger insoweit (in Ansehung dieser Miteigentumsanteile) nur Mittelsperson und damit schenkungsteuerrechtlich nicht Bedachter gewesen. Eine solche Auflage war aber nicht vereinbart. Der Kläger war in seiner Entscheidung über das Grundstück frei. Eine Verpflichtung gegenüber den sechs Kindern, den der Gleichstellungsverpflichtung entsprechenden Anteil an dem Grundstück an die beiden jüngsten Kinder zu übertragen, ist dem Vertrag vom 12.06.2014 ausdrücklich nicht zu entnehmen. Sie wäre nach § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB beurkundungspflichtig gewesen. Zwar wäre ein Interesse der sechs Kinder erkennbar, die nachgeborenen Geschwister zu begünstigen, um ihre schuldrechtliche Verpflichtung zu bedienen. Es ist allerdings nicht erkennbar, warum sie eine solche etwa beabsichtigte Zuwendung nicht sogleich haben beurkunden lassen. Die Steuerklasse ist nach § 15 Abs. 1 "Steuerklasse II" Nr. 1, 2 ErbStG bei Eltern und Geschwistern identisch. Allein der Umstand, dass der Kläger kurz darauf das Grundstück insgesamt tatsächlich den beiden jüngsten Kindern geschenkt hat, reicht für den Rückschluss auf die Übernahme einer entsprechenden Verpflichtung nicht aus. Dem Anschein nach haben die älteren Kinder auf einen reibungslosen Ablauf der Grundstücksangelegenheit vertraut. Hierin kann aber nicht die Übernahme einer rechtlich bindenden Verpflichtung durch den Kläger gesehen werden.
- 30** Erst recht kann aus denselben Gründen in der Vertragsgestaltung vom 12.06.2014 keine Schenkung unter Auflage in der Weise gesehen werden, dass der Kläger das Grundstück insgesamt --und nicht nur im Umfang der Gleichstellungsverpflichtung-- auf die jüngsten Kinder zu übertragen verpflichtet gewesen wäre.
- 31** cc) Die jüngsten Kinder waren schließlich auch nicht auf der Geberseite an der Schenkung beteiligt. Das Grundstück war zwar Zuwendungsgegenstand, die jüngsten Kinder insoweit aber nicht Eigentümer. Die Gleichstellungsansprüche standen ihnen zwar zu, waren aber nicht Zuwendungsgegenstand. Die jüngsten Kinder haben im Rahmen des Vertrags vom 12.06.2014 niemandem etwas zugewandt. Sie haben nicht über diese Ansprüche disponiert, insbesondere nicht darauf verzichtet. Zwar hätte ein Forderungsverzicht eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung darstellen können (vgl. BFH-Urteile vom 08.05.1985 - II R 119/82, BFH/NV 1985, 84, und vom 24.08.2005 - II R 28/02, BFH/NV 2006, 63). Ein solcher Verzicht seitens der jüngsten Kinder hat aber nicht stattgefunden, denn sie waren an dem Vertrag nicht beteiligt. Die Erklärungen des Klägers können nicht als Erklärungen im Namen der Kinder ausgelegt, insbesondere nicht im Sinne von Zuwendungen an ihn --den Kläger-- verstanden werden. Dafür hätte es nach § 1909 Abs. 1 Satz 1 BGB i.V.m. §§ 1629 Abs. 2 Satz 1, 1795 Abs. 2, 181 BGB eines Ergänzungspflegers bedurft, der für diesen Vertrag nicht bestellt worden war.
- 32** b) Die schenkungsteuerrechtliche Bereicherung nach § 10 ErbStG entspricht für jede der Schenkungen dem gesondert festgestellten Wert des Grundstücks zu 1/6. Die Gleichstellungsverpflichtung zugunsten der jüngsten Kinder ist nicht bereicherungsmindernd abzuziehen.
- 33** aa) Ein solcher Abzug wäre zum einen in Betracht gekommen, wenn der Kläger, der nach § 525 Abs. 1 BGB

Gläubiger der Gleichstellungsansprüche war, im Gegenzug zu der getätigten Schenkung auf diese Ansprüche verzichtet hätte. In diesem Falle hätte nur noch eine gemischte Schenkung vorgelegen (vgl. zu gegenläufigen Vereinbarungen BFH-Urteil vom 17.10.2001 - II R 60/99, BFHE 197, 260, BStBl II 2002, 165) und sich der Wert der Zuwendung um den Wert des Forderungsverzichts reduziert. Der Kläger hat einen solchen Verzicht aber nicht ausgesprochen. Der Vertrag vom 12.06.2014 bestimmt ausdrücklich eine Grundstücksübertragung ohne Gegenleistung. Es müsste sich deshalb aus anderen Vertragsklauseln eindeutig ergeben, dass der Kläger gleichwohl einen als Gegenleistung zu verstehenden Forderungsverzicht hat erklären wollen. Daran fehlt es.

34 bb) Der Abzug wäre zum anderen möglich, wenn die Gleichstellungsverpflichtung mit dem Grundstück auf den Kläger übergegangen und somit fortbestanden hätte. Auch daran fehlt es. Ein solcher Übergang hätte stattgefunden, wenn die Gleichstellungsverpflichtung nach Art einer dinglichen Belastung auf dem Grundstück bestanden hätte. Sie war jedoch nur schuldrechtlicher Natur. Als schuldrechtliche Verpflichtung hätte es für den Übergang auf den Kläger einer entsprechenden vertraglichen Schuldübernahme bedurft. Diese hätte erklärt werden müssen, was nicht geschehen ist. Vielmehr ist mit der Rückübertragung des Grundstücks auf den Kläger die Gleichstellung nach § 275 BGB unmöglich geworden.

35 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de