Urteil vom 08. März 2017, II R 31/15

Festsetzung der Schenkungsteuer gegen den Schenker - Umfang der Wirkung eines Schenkungsteuerbescheids - Berichtigung des Tenors des FG-Urteils

ECLI:DE:BFH:2017:U.080317.IIR31.15.0

BFH II. Senat

AO § 44 Abs 1, ErbStG § 20 Abs 1 S 1, FGO § 107, BGB § 425 Abs 2, AO § 47, AO § 5, AO § 38, AO § 124 Abs 1

vorgehend FG Münster, 25. Februar 2015, Az: 3 K 823/13 Erb

Leitsätze

1. Hat der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten die Entrichtung der Schenkungsteuer vertraglich übernommen, ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn die Finanzbehörde nach einer zu niedrigen Festsetzung der Steuer gegen den Beschenkten für die Differenz zu der rechtmäßig festzusetzenden Steuer den Schenker in Anspruch nimmt .

2. Eine Berichtigung des Tenors des finanzgerichtlichen Urteils wegen einer offenbaren Unrichtigkeit ist im Revisionsverfahren möglich .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26. Februar 2015 3 K 823/13 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Das Revisionsverfahren des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26. Februar 2015 3 K 823/13 Erb wird nach Rücknahme eingestellt.

Von den Kosten des Revisionsverfahrens bis zum 8. Juni 2015 tragen die Klägerin 1/4 und der Beklagte 3/4, ab diesem Zeitpunkt trägt die Klägerin die Kosten des Revisionsverfahrens.

Der Tenor des Urteils des Finanzgerichts Münster vom 26. Februar 2015 3 K 823/13 Erb wird dahingehend berichtigt, dass als Datum des Schenkungsteuerbescheids der 27. Juli 2012 bezeichnet wird.

Tatbestand

I.

1 Mit am 31. Juli 2010 unterzeichnetem Vertrag schenkte die Klägerin, Revisionsklägerin und vormalige Revisionsbeklagte (Klägerin) einem entfernteren Verwandten (V) verschiedene Vermögenswerte. In dem Vertrag verpflichtete sie sich, die anfallende Schenkungsteuer zu tragen. In der Schenkungsteuererklärung wies sie auf die Übernahme der Entrichtung der Schenkungsteuer hin.

2 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und vormalige Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 10. November 2010 Schenkungsteuer gegen V in Höhe von 83.490 € fest, ohne die von der Klägerin übernommene Schenkungsteuer zu berücksichtigen. Die festgesetzte Steuer wurde von der Klägerin bezahlt.

3 Nach einem vorhergehenden Hinweis setzte das FA mit Bescheid vom 27. Juli 2012 gegen die Klägerin Schenkungsteuer in Höhe von 108.540 € fest. Es berücksichtigte bei der Steuerberechnung gemäß § 10 Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) die Übernahme der Entrichtung der Schenkungsteuer durch die Klägerin. In dem mit "Abrechnung und Zahlungsaufforderung" überschriebenen Teil des Schenkungsteuerbescheids wurde die Zahlungsaufforderung auf den Unterschiedsbetrag zwischen der gegen V

festgesetzten und der nunmehr festgesetzten Steuer in Höhe von 25.050 € beschränkt. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Auf die Klage setzte das Finanzgericht (FG) die Schenkungsteuer auf 25.050 € herab. Im Tenor des Urteils gab das FG als Datum des zu ändernden Schenkungsteuerbescheids den 27. Februar 2012 (anstatt 27. Juli 2012) an. In der Urteilsbegründung führte es im Wesentlichen aus, die Klägerin sei, da sie sich zur Übernahme der Schenkungsteuer verpflichtet habe, rechtmäßig als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen worden. Die Schenkungsteuer dürfe aber nur festgesetzt werden, soweit der Steueranspruch noch nicht durch Zahlung erloschen sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1287 veröffentlicht.

5 Seine am 12. Mai 2015 eingelegte Revision hat das FA am 8. Juni 2015 zurückgenommen.

6 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG geltend. Zudem sei der Tenor der Vorentscheidung unrichtig, da als Datum des geänderten Schenkungsteuerbescheids gegen die Klägerin der 27. Februar 2012 --anstelle des 27. Juli 2012-- angeführt werde.

7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, den Schenkungsteuerbescheid vom 27. Juli 2012 und die Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2013 aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Der Tenor der Vorentscheidung ist wegen einer offenbaren Unrichtigkeit nach § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dahingehend zu korrigieren, dass als Datum des gegen die Klägerin erlassenen Schenkungsteuerbescheids der 27. Juli 2012 bezeichnet wird. Das FG gab im Tenor des angefochtenen Urteils als Datum dieses Bescheids unzutreffend den 27. Februar 2012 an, wohingegen es im Tatbestand der Vorentscheidung zutreffend den 27. Juli 2012 bezeichnete. Eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 107 FGO liegt demnach vor. Eine Berichtigung im Revisionsverfahren ist möglich (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2016 I R 63/15, BFHE 256, 11, Rz 13).

III.

10 Die durch die Klägerin eingelegte Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Festsetzung der Schenkungsteuer gegenüber der Klägerin durch Bescheid vom 27. Juli 2012 dem Grunde nach rechtmäßig war. Das FA durfte die Klägerin der Höhe nach für die Differenz der entstandenen zu der gegen V festgesetzten und durch die Klägerin entrichteten Schenkungsteuer in Anspruch nehmen.

11 1. Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG schulden sowohl Schenker als auch Beschenkter die Schenkungsteuer und sind daher Gesamtschuldner nach § 44 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Jeder der Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Entscheidung, gegen welchen der Gesamtschuldner die Schenkungsteuer festgesetzt wird, hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen (§ 5 AO). Die Ermessensentscheidung bedarf nach Maßgabe des § 121 Abs. 1 AO einer Begründung, soweit diese zum Verständnis des Steuerbescheids erforderlich und die Begründung nicht nach § 121 Abs. 2 AO entbehrlich ist.

12 Setzt das Finanzamt die Schenkungsteuer gegen den Beschenkten fest, braucht es dies im Regelfall nicht zu begründen, weil eine Begründung zum Verständnis des Steuerbescheids nicht erforderlich ist. Dem Wesen der Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer entsprechend ist das Finanzamt nämlich grundsätzlich gehalten, sich bei der Anforderung der Steuer an den Beschenkten zu halten. Anders verhält es sich, wenn der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten die Entrichtung der geschuldeten Steuer selbst übernommen hat und dies dem Finanzamt bei Erlass des Steuerbescheids bekannt ist. Dies ändert zwar nichts daran, dass auch der Beschenkte Steuerschuldner ist; denn die an einer Schenkung Beteiligten können nicht durch privatrechtliche Vereinbarung über die gesetzlich geregelte Steuerschuldnerschaft disponieren. Die Festsetzung der Schenkungsteuer gegen den Beschenkten bedarf in einem solchen Fall aber regelmäßig einer Begründung, aus der die für das Finanzamt maßgeblichen

Ermessenserwägungen hervorgehen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, unter II.1.).

13 2. Hat die Finanzbehörde trotz der Selbstverpflichtung des Schenkers einen Steuerbescheid gegen den Beschenkten erlassen, muss der Schenker mit dem Erlass eines Bescheids an ihn selbst rechnen, falls die Steuer dem Beschenkten gegenüber zu niedrig festgesetzt worden ist (vgl. § 44 Abs. 2 Satz 3 AO i.V.m. § 425 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Ein bestandskräftiger Steuerbescheid entspricht einem rechtskräftigen Urteil, welches nur für oder gegen denjenigen Gesamtschuldner wirkt, der es erstritten hat (§ 425 Abs. 2 BGB). Der auch im Steuerrecht geltende § 421 BGB setzt nicht voraus, dass die Finanzbehörde gegenüber den Steuerschuldnern ihre Forderung stets in voller Höhe und nicht "scheibchenweise" geltend macht. Nach dem Wortlaut des § 421 BGB kann der Gläubiger die Leistung nach seinem Belieben von jedem der Schuldner ganz oder "zu einem Teile" fordern.

14 Der Schenkungsteueranspruch entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestandes (§ 38 AO) und ist in seiner Höhe nicht von den Festsetzungen in einem Steuerbescheid gegen den Beschenkten abhängig. Auch wenn die in dem Steuerbescheid gegen den Beschenkten (zu niedrig) festgesetzte Steuer bezahlt worden ist, erlischt der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis nicht. Die Wirkung eines Schenkungsteuerbescheids beschränkt sich auf den im Bescheid genannten Adressaten, dem der Bescheid bekanntgegeben wird. Der gegen den Beschenkten ergangene Bescheid hat keinerlei Wirkung gegen den Schenker als den anderen Gesamtschuldner. Diesem werden durch den gegen den Beschenkten ergangenen Bescheid --selbst wenn er bestandskräftig wurde-- keine Einwendungen gegen Grund und Höhe des geltend gemachten Steueranspruchs abgeschnitten. Dieser für die Steuerschuldner günstigen Wirkung der Unabhängigkeit der Steuerfestsetzungen voneinander entspricht die negative Folge, dass das Finanzamt seinerseits durch die Steuerfestsetzung gegen den Beschenkten verfahrensrechtlich nicht in der Steuerfestsetzung gegen den Schenker eingeschränkt wird (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 1987 II R 189/83, BFHE 149, 514, BStBl II 1988, 188, unter II.1.).

15 3. Auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) führt in seinem Nichtannahmebeschluss vom 18. Dezember 2012 1 BvR 1509/10 (Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfGK-- 20, 171, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 258) aus, dass eine Inanspruchnahme des Schenkers nach § 20 Abs. 1 ErbStG bei Vorliegen sachlicher Gründe nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstößt. Eine steuerliche (sekundäre) Haftung des Schenkers für die Steuerschuld des Beschenkten bedarf wegen des darin enthaltenen hoheitlichen, belastenden Eingriffs neben dem Anspruch des Staates auf eine effiziente Durchsetzung des Steueranspruchs allerdings einer sachlichen Legitimation nach Art. 3 Abs. 1 GG. Ein hinreichender Sachgrund kann z.B. darin liegen, dass der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten die Entrichtung der geschuldeten Steuer selbst vertraglich übernommen hat. Unter dieser Voraussetzung ist die Festsetzung der Schenkungsteuer gegen den Schenker verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGK 20, 171, unter II.1.a bb (2) (b)).

16 4. Die Inanspruchnahme des Schenkers, der die Entrichtung der Schenkungsteuer vertraglich übernommen hat, für die noch nicht gegen den Beschenkten festgesetzte Schenkungsteuer steht auch nicht im Widerspruch zu dem BFH-Urteil vom 9. Oktober 1992 VI R 47/91 (BFHE 169, 208, BStBl II 1993, 169).

17 In dieser Entscheidung hat der BFH zu § 42d des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeführt, dass die Inanspruchnahme des Arbeitgebers als Haftungsschuldner für die Lohnsteuer in der Regel ermessensfehlerhaft ist, wenn die Steuer beim Arbeitnehmer deshalb nicht nachgefordert werden kann, weil seine Veranlagung zur Einkommensteuer bestandskräftig ist und die für eine Änderung des Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen. Diese Entscheidung ist zum Lohnsteuerabzugsverfahren als Vorauszahlungsverfahren ergangen. § 42d EStG unterscheidet sich von § 20 Abs. 1 ErbStG darin, dass nach § 42d EStG der Arbeitgeber nur Haftungsschuldner der Lohnsteuer ist. Seine Inanspruchnahme anstelle des Arbeitnehmers als (primären) Steuerschuldner bedarf einer ordnungsgemäßen Begründung der Ermessensentscheidung durch die Finanzbehörde. Bei § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist hingegen in den Fällen, in denen der Schenker sich zur Übernahme der Schenkungsteuer verpflichtet hat, ein sachlicher Grund für die Inanspruchnahme des Schenkers gegeben und eine Inanspruchnahme daher grundsätzlich ermessensgerecht. In einem solchen Fall ist die Ermessensausübung der Finanzbehörde durch die vertragliche Vereinbarung zwischen Schenker und Beschenktem vorgeprägt.

18 5. Das FG hat danach zutreffend entschieden, dass das FA Schenkungsteuer gegen die Klägerin festsetzen durfte und der angefochtene Steuerbescheid vom 27. Juli 2012 daher rechtmäßig ist. Die Festsetzung der Steuer ist nicht ermessensfehlerhaft; denn die Klägerin hat sich gegenüber V vertraglich zur Übernahme der Schenkungsteuer verpflichtet. Der Steuerfestsetzung gegen die Klägerin steht nicht entgegen, dass die zu niedrige Steuerfestsetzung

gegenüber V nicht mehr geändert werden konnte. Es handelt sich nicht um eine nicht mehr zulässige Korrektur der gegen V festgesetzten Steuer, sondern um eine eigenständige Steuerfestsetzung gegen die Klägerin gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG.

19 Ob das FG die gegen die Klägerin festgesetzte Schenkungsteuer zu Recht auf die Differenz zwischen der entstandenen und der gegen V festgesetzten und durch die Klägerin entrichteten Steuer herabgesetzt hat oder ob die Entrichtung einer festgesetzten Steuer lediglich im Erhebungsverfahren zu berücksichtigen ist, kann danach auf sich beruhen (Boeker in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 47 AO Rz 9).

20 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 136 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 FGO. Mit Schriftsatz vom 8. Juni 2015 hat das FA seine Revision zurückgenommen, insoweit wird ab diesem Zeitpunkt von einem geminderten Streitwert ausgegangen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 2016 VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893, Rz 20).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de