Beschluss vom 28. Juli 2022, II B 37/21

Dispositionsbefugnis des zuerst Bedachten bei Kettenschenkung

ECLI:DE:BFH:2022:B.280722.IIB37.21.0

BFH II. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 17. Dezember 2020, Az: 4 K 1417/19

Leitsätze

1. NV: Wird ein Gegenstand in der Weise verschenkt, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, ist im Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger zu prüfen, ob bereits zivilrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vorliegt.

2. NV: Anderenfalls ist im Verhältnis erster Empfänger/zweiter Empfänger bzw. Dritter zu prüfen, ob dem ersten Empfänger eine Dispositionsbefugnis über den Gegenstand verbleibt. Fehlt es daran, liegt steuerrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vor.

3. NV: Werden die beiden Verträge in einer Urkunde zusammengefasst oder in zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden abgeschlossen, muss sich die Dispositionsbefugnis eindeutig aus dem Vertrag oder den Umständen ergeben.

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 17.12.2020 - 4 K 1417/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) ist der Schwiegersohn des Beigeladenen. Mit einem einzigen notariell beurkundeten Vertrag vom 26.05.2017 verschenkte der Beigeladene ein Grundstück. Er übertrug das Grundstück auf seine Tochter --die Ehefrau des Klägers--, diese in demselben Vertrag den hälftigen Miteigentumsanteil auf den Kläger, so dass im Ergebnis der Kläger sowie seine Ehefrau Eigentümer zu je ein Halb wurden. Der Beklagte und Beschwerdeführer (Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, es habe sich hinsichtlich dessen Anteils um eine Schenkung des Beigeladenen an den Kläger gehandelt, und berechnete die Steuer hinsichtlich Steuerklasse und Freibetrag diesem Verwandtschaftsverhältnis entsprechend.

2 Mit der Klage machte der Kläger geltend, Schenkerin seines Anteils sei seine Ehefrau gewesen. Das Finanzgericht (FG) hat der Klage nach Vernehmung der Ehefrau als Zeugin stattgegeben. Wenn er auch Elemente enthalte, die auf das Gegenteil hindeuteten, sei doch der Vertrag so auszulegen, dass es sich nicht um eine Direktschenkung des Beigeladenen an den Kläger, sondern um eine Kettenschenkung gehandelt habe. Der Beigeladene habe seine Tochter --die Ehefrau des Klägers-- in ihrer Dispositionsbefugnis hinsichtlich des Grundstücks auch nicht eingeschränkt.

3 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht das FA zum einen die grundsätzliche

Bedeutung sowie das Bedürfnis nach Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hinsichtlich der Frage geltend, ob in Fällen der Zusammenfassung von Schenkung und sich anschließender Weiterschenkung eines Grundstücks in einer Urkunde eindeutige Umstände zum Vorliegen einer Entscheidungsbefugnis des zuerst Bedachten über einen weiterzugebenden Gegenstand gegeben sind, sofern es der Auslegung eines mehrdeutigen Vertrags mit einander widersprechenden Textpassagen und einer Zeugenbefragung der Beteiligten bedarf. Zum anderen beruft es sich auf Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18.07.2013 - II R 37/11 (BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934). Darin habe der BFH die Zivilrechtslage --und nicht das wirtschaftliche Eigentum, wie das FG augenscheinlich meine-- für die Bestimmung von Zuwendendem und Bedachtem für maßgebend erklärt. Ferner habe er bei Zusammenfassung von Schenkung und Weiterschenkung in einer Urkunde für den Regelfall die Entscheidungsfreiheit des zuerst Bedachten verneint, es sei denn, der Vertrag oder die Umstände zeigten "eindeutig" das Gegenteil. Das FG hingegen gehe davon aus, Anhaltspunkte für eine Dispositionsbefugnis seien ausreichend.

Entscheidungsgründe

II.

4 Die Beschwerde ist unbegründet.

5 1. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, noch ist die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO erforderlich.

6 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein. Die Klärungsfähigkeit fehlt u.a., wenn die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage von den besonderen Umständen des Einzelfalls abhängt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 23.02.2022 - II B 26/21, BFH/NV 2022, 612, Rz 7, und vom 05.04.2022 - VIII B 42/21, BFH/NV 2022, 746, Rz 4, 6). Dieselben Grundsätze gelten für die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO als Unterfall der grundsätzlichen Bedeutung (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 31.03.2022 - VI B 88/21, BFH/NV 2022, 722, Rz 15).

7 b) Die durch das FA aufgeworfene Frage ist in einem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig.

8 aa) Es ist in der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass in Fällen, in denen ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) übertragen wird und diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zuwendet, für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen ist, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands 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. 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. Die Verpflichtung zur Weitergabe kann sich aus einer ausdrücklichen Vereinbarung im Schenkungsvertrag oder aus den Umständen ergeben. Es reicht nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand weiterschenkt. Entscheidend ist das Fehlen einer Dispositionsmöglichkeit des zuerst Bedachten (BFH-Urteile in BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 13 bis 17; weitgehende Parallelentscheidung vom 18.07.2013 - II R 45/11, BFH/NV 2014, 43, Rz 16 bis 20, und vom 16.09.2020 - II R 33/19, BFH/NV 2021, 317, Rz 19, m.w.N.). Werden Schenkung und Weiterschenkung in einer Urkunde zusammengefasst, erlangt der zuerst Bedachte regelmäßig keine Entscheidungsfreiheit, es sei denn, aus dem Vertrag oder den Umständen ergäbe sich eindeutig etwas anderes (vgl. BFH-Urteile in BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 19, und in BFH/NV 2014, 43, Rz 22, jeweils m.w.N.).

9 bb) Was sich aus dem Vertrag oder den Umständen ergibt, ist eine Frage des Einzelfalls und einer grundsätzlichen Klärung nicht zugänglich. Wie Indizien gegeneinander abzuwägen sind und welches Gewicht einzelnen Indizien

zukommt, ist eine Frage des Einzelfalls und nicht von grundsätzlicher Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss vom 26.11.2020 - VI B 29/20, BFH/NV 2021, 443, Rz 21). Nichts anderes folgt aus dem Erfordernis "eindeutiger" Feststellungen zur Entscheidungsfreiheit. Soweit darin ein Maßstab für das Regel-Ausnahme-Verhältnis für Schlussfolgerungen liegt, müssen gleichwohl der Vertrag und die Umstände festgestellt und im Hinblick darauf gewürdigt werden, ob die Schwelle der Eindeutigkeit erreicht ist. Es ist weder ersichtlich, auf welcher Grundlage abstrakt-generelle Grundsätze über die zur tatsächlichen Feststellung des Vertrags und insbesondere der "Umstände" heranzuziehenden Beweismittel (etwa durch den Ausschluss des Zeugenbeweises) aufgestellt werden könnten, noch nach welchen allgemeinen Regeln es sich richten sollte, ob Vertrag und sonstige Umstände ein "eindeutiges" Bild ergeben.

10 2. Auch die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO für eine Divergenzrüge sind nicht erfüllt.

11 a) Eine Zulassung der Revision wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der Gerichtshof der Europäischen Union, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes Gericht; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 07.02.2022 - II B 6/21, BFH/NV 2022, 611, Rz 9). Es ist nicht erforderlich, dass das FG ausdrücklich einen divergenten abstrakten Rechtssatz formuliert. Es genügt, wenn das FG in fallbezogenen Rechtsausführungen abweicht und sich dies aus den Entscheidungsgründen hinreichend deutlich ergibt (BFH-Beschluss vom 26.06.2021 - VIII B 46/20, BFH/NV 2021, 1511, Rz 33, m.w.N.). Eine (angeblich) fehlerhafte Anwendung von Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Besonderheiten des Einzelfalls sowie schlichte Subsumtionsfehler des FG reichen jedoch nicht aus (BFH-Beschluss vom 08.08.2013 - II B 3/13, BFH/NV 2013, 1805, Rz 5, m.w.N.).

12 b) Eine Abweichung von den Grundsätzen, die der BFH für die Maßgeblichkeit der Zivilrechtslage aufgestellt hat, liegt nicht vor.

13 aa) Zunächst ist nach der Rechtsprechung des BFH für die Frage, wer Zuwendender sein kann, zwar grundsätzlich an das Zivilrecht anzuknüpfen. Das bedeutet aber nicht, dass ausschließlich die Eigentumslage maßgebend wäre. Anders kann es sich insbesondere in Fällen der Kettenschenkung verhalten (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 317, Rz 18, m.w.N.). Die Rechtsprechung zur Weitergabeverpflichtung knüpft nicht an die Frage an, ob der zuerst Bedachte zwischenzeitlich Eigentümer des geschenkten Gegenstands wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 16 ff., und in BFH/NV 2014, 43, Rz 19 ff., jeweils m.w.N.).

14 bb) Im Rahmen seiner abstrakten Rechtsausführungen (unter I.1., S. 6 bis 10 des Urteils) ist das FG von zutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. In der Rechtsanwendung (unter I.2., S. 10 bis 12 des Urteils) sind auch konkludent keine abweichenden Rechtssätze enthalten. Soweit das FG einleitend die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums anspricht (unter I.2., S. 10 des Urteils), hat es damit ersichtlich nicht wirtschaftliches Eigentum im rechtstechnischen Sinne gemeint (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--), auf das es im Übrigen in seinem Urteil auch nicht mehr Bezug genommen hat, sondern die insbesondere beim Grundstückserwerb eintretende Zwischenphase nach Abschluss eines Schenkungsvertrags, in der dem Bedachten zwar ein Eigentumsverschaffungsanspruch zusteht, er aber noch nicht Eigentümer geworden ist. Die vertraglichen Regelungen zum Übergang von Besitz, Nutzungen und Verkehrssicherungspflichten (unter I.2.c, S. 11 des Urteils) hat das FG lediglich im Rahmen der gebotenen Vertragsauslegung herangezogen.

15 c) Ebenso wenig ist das FG von der Maßgabe des BFH abgewichen, die Dispositionsbefugnis müsse sich "eindeutig" aus dem Vertrag oder den Umständen ergeben. Es trifft nicht zu, dass sich das FG mit bloßen Anhaltspunkten begnügt hätte. Die Einschätzung des FA beruht darauf, dass das FG in seiner Darstellung die beiden maßgebenden Beurteilungsebenen nicht sichtbar getrennt hat.

16 aa) Auf der ersten Ebene (Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger) ist zu prüfen, ob bereits zivilrechtlich von einer unmittelbaren Schenkung des Beigeladenen an den Kläger auszugehen sein könnte. Wäre dies der Fall, stellte sich die Frage nach der Dispositionsbefugnis eines zuerst Bedachten nicht mehr, da es keinen zuerst Bedachten gäbe. Erst wenn zivilrechtlich zwei hintereinandergeschaltete Schenkungen bestehen, ist auf der zweiten Ebene (Verhältnis erster Empfänger/zweiter Empfänger bzw. Dritter) die Dispositionsbefugnis des zuerst Bedachten zu prüfen.

17 bb) Soweit das FG zunächst eine Auslegungsmöglichkeit erörtert hat, die für eine Direktschenkung des Beigeladenen an den Kläger sprechen könnte (unter I.2.a, b, S. 10 f. des Urteils), um nach Abwägung anderen Gesichtspunkten den Vorrang einzuräumen und im Ergebnis eine Kettenschenkung anzunehmen (unter I.2.c, d, S. 11 f. des Urteils), betrifft das die erste Ebene. Es kann dahinstehen, ob in diesen Überlegungen die Einschätzung enthalten ist, dieses Ergebnis sei nicht eindeutig --aber letztlich zu bevorzugen--, denn der Maßstab "eindeutig" bezieht sich nur auf die Dispositionsbefugnis (s. oben unter II.1.b aa) und damit auf die zweite Ebene. Die Vertragsauslegung ist nach den üblichen Maßstäben vorzunehmen. Diesbezügliche Zulassungsrügen sind nicht vorgebracht.

18 cc) Auf der zweiten Ebene hat das FG hingegen --wie erforderlich-- die Dispositionsbefugnis der Ehefrau des Klägers eindeutig bejaht. Es hat zwar (unter I.2.c, S. 11 des Urteils) formuliert, der Vertragswortlaut lasse eine Auslegung dahin zu, dass sie eine eigene Dispositionsbefugnis gehabt habe. Nach dem Kontext meint das FG an dieser Stelle jedoch gerade nicht die zweite, sondern die erste Ebene, denn es handelt sich um eine von mehreren Begründungen für die (einleitend unter I.2.c, S. 11 des Urteils) getroffene Aussage, "[F]ür eine Kettenschenkung spricht ...". Im weiteren Verlauf wird deutlich, dass aus Sicht des FG an der Dispositionsbefugnis keine Zweifel bestanden. Das ergibt sich zum einen aus der Aussage im selben Absatz, eine inhaltliche Beschränkung der Dispositionsmöglichkeit der Ehefrau sei der Auslegung der vertraglichen Bestimmungen nicht zu entnehmen, zum anderen aus der abschließenden Angabe, Anhaltspunkte für eine Einschränkung der Dispositionsfreiheit seien weder erkennbar noch vorgetragen (am Schluss unter I.2.d, S. 12 des Urteils). Anders als das FA diese Aussage interpretiert, ergibt sich daraus gerade, dass das FG die freie Dispositionsmöglichkeit der Ehefrau für eindeutig erachtet hat. Nachdem es keine Hinweise darauf gesehen hat, dass die der Ehefrau zivilrechtlich grundsätzlich zukommenden Befugnisse eingeschränkt wurden, hat es keinen Anlass zu weiteren Erörterungen gesehen, mithin die Lage für eindeutig gehalten.

19 dd) Soweit das FA eine fehlerhafte Wertung rügt, handelt es sich um eine --aus Sicht des FA fehlerhafte-- Würdigung von Einzelfallumständen, nicht um eine Divergenz "im Grundsätzlichen".

20 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

21 4. Im Übrigen sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO von einer Begründung ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de