Urteil vom 21. August 2024, II R 11/21

Ausführung einer gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.210824.IIR11.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, BewG § 14 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 2

vorgehend FG Hamburg, 27. Mai 2020, Az: 3 K 122/18

Leitsätze

Haben die Vertragsparteien bei einer gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung eine Vollzugshemmung vereinbart, wonach der bevollmächtigte Notar von der bereits erteilten Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch machen darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist, ist die gemischt-freigebige Schenkung erst im Zeitpunkt der vertraglich vorgesehenen Kaufpreiszahlung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes ausgeführt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 27.05.2020 - 3 K 122/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Mit notariellem Vertrag vom 09.10.2012 verpflichtete sich Frau P ihr Grundstück in X der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gegen Zahlung eines Barkaufpreises in Höhe von 260.000 € sowie einer monatlich ab dem 01.01.2013 im Voraus zu zahlenden Rente in Höhe von 1.000 € zu übertragen. Zudem verpflichtete sich die Klägerin, P zu pflegen, für sie zu kochen, sie zu waschen und erforderliche Gänge zum Arzt und/oder zur Apotheke vorzunehmen, soweit P hierzu nicht mehr in der Lage sein sollte. Das Grundstück ist mit einem Mietshaus bestehend aus acht Wohnungen und zwei Kellergewerberäumen bebaut. P bewohnte eine der Wohnungen, für die sie sich ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht zurückbehielt. Der Jahreswert des Wohnrechts wurde in der notariellen Urkunde mit 12.000 € angesetzt.

2 Der Kaufpreis war nach § 2 (1) des Vertrags vom 09.10.2012 bis zum 01.02.2013 durch Überweisung auf ein Notaranderkonto zu entrichten. Die Übergabe des Grundstücks sollte nach § 4 (1) des Vertrags am Tag des Eingangs des Barkaufpreises, spätestens am 01.02.2013 erfolgen. Die Vertragsparteien erklärten unter II. "Grundbucheinträge und Vollmachten" des Vertrags die Auflassung sowie bewilligten und beantragten, die Eigentumsveränderungen im Grundbuch zu vollziehen. Unter II. "Ausfertigungen, Abschriften" des Vertrags wurde vereinbart, dass den Vertragsparteien Ausfertigungen und beglaubigte Abschriften lediglich ohne Auflassungserklärung erteilt werden sollten. Der Notar wurde angewiesen, eine Vertragsausfertigung mit der Auflassungserklärung dem Grundbuchamt einzureichen, sobald ihm alle Unterlagen, gegebenenfalls mit Ausnahme der Unbedenklichkeitsbescheinigung, vorliegen und alle vertraglichen Bedingungen für deren Einreichung erfüllt oder sichergestellt sind, insbesondere die Belegung des Kaufpreises ohne eventuelle Zinsen.

3 P verstarb am 24.11.2012 noch vor Eintragung des Eigentumswechsels. Die Klägerin ist Erbin der P und wurde am 15.02.2013 als Eigentümerin des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen.

4 Mit Bescheid vom 19.05.2016 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Schenkungsteuer in Höhe von 184.350 € fest. Das FA sah in dem notariellen Vertrag vom 09.10.2012 eine gemischt-freigebige Zuwendung der P an die Klägerin, da die von der Klägerin übernommenen Gegenleistungen erheblich unter dem gemeinen Wert des übertragenen Grundstücks gelegen hätten. Bei der Bemessung der Steuer berücksichtigte das FA den Kapitalwert der Renten- und Pflegeverpflichtung sowie des Wohnrechts nach § 14 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) nicht, da die entsprechenden Leistungen wegen des Versterbens der P nicht erbracht worden seien.

5 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Sie machte unter anderem geltend, dass es zu der Ausführung der gemischten Schenkung wegen des Todes der P nicht mehr gekommen sei. Die Eigentumseintragung im Grundbuch sei erst am 15.02.2013 erfolgt. Zudem sei § 14 Abs. 2 BewG auf die Renten- und Pflegeverpflichtung nicht anzuwenden.

6 Mit Einspruchsentscheidung vom 30.01.2018 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Das FA nahm eine Ausführung der Schenkung an, da der schuldrechtliche Vertrag abgeschlossen und die Einigung über den Eigentumswechsel in notarieller Form erklärt worden sei. Das FA hielt darüber hinaus an der Nichtberücksichtigung des vereinbarten Wohnrechts, der Pflege- sowie der Rentenverpflichtung nach § 14 Abs. 2 BewG fest.

7 Die Klägerin hat gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 19.05.2016 Klage erhoben. Sie hielt eine Kürzung beim Wert der Pflege- und Rentenlast sowie des Wohnrechts nach wie vor für nicht rechtmäßig. Ihren Einwand der fehlenden Ausführung der Schenkung verfolgte sie nicht weiter.

8 Die Klage hat das Finanzgericht (FG) als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, dass zwischen den Beteiligten in der Sache unstreitig sei, dass die Übertragung des Grundstücks eine gemischte Schenkung darstelle. Das FA habe zudem bei der Ermittlung der Steuer den Kapitalwert der Nutzungs- und Leistungsauflagen zu Recht nach § 14 Abs. 2 BewG gekürzt.

9 Das FA hat nach der Verkündung des Urteils des FG am 17.07.2020 einen geänderten Schenkungsteuerbescheid erlassen.

10 Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung von Bundesrecht geltend macht. § 14 Abs. 2 BewG sei auf die Leistungsauflagen nicht anzuwenden und die hierzu ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) weiter einschlägig. Sie macht darüber hinaus geltend, dass bereits keine gemischte Schenkung vorliege. Zudem habe sie bereits vor dem Vertragsschluss Pflegeleistungen für P erbracht, die bei der Bestimmung der Gegenleistung berücksichtigt werden müssten. Diese hätten Einfluss auf den Kaufpreis genommen und diesen gemindert.

11 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 17.07.2010 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Pflegeauflage mit 163.008 € (24.000 € X 6,792) und die Rentenauflage mit 81.504 € (12.000 € X 6,792) als Gegenleistung neben der Kaufpreiszahlung berücksichtigt werden.

12 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Vorentscheidung ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich nach Verkündung des Urteils des FG der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des Schenkungsteuerbescheides vom 19.05.2016, über den das FG mit Urteil vom 27.05.2020 entschieden hat, ist der Änderungsbescheid vom 17.07.2020 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (vgl. BFH-Urteil vom 28.08.2019 - II R 7/17, BFHE 266, 485, BStBl II 2020, 247, Rz 12, m.w.N.).

III.

14 Die Sache ist nicht spruchreif und an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

15 1. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um die Rechtmäßigkeit des Schenkungsteuerbescheides vom 17.07.2020 abschließend beurteilen zu können. Der Senat kann anhand der Feststellungen des FG nicht prüfen, ob die gemischte Schenkung aus dem notariellen Vertrag vom 09.10.2012 ausgeführt wurde und wann in diesem Fall die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) entstanden ist.

16 a) Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Grundstücksschenkung ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bereits dann ausgeführt, wenn die Auflassung (§ 925 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) beurkundet worden ist und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat (§ 19 der Grundbuchordnung). Mit Rücksicht auf den von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorausgesetzten Leistungserfolg setzt die Ausführung der Grundstücksschenkung voraus, dass der Schenker alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan hat und der Beschenkte durch die vertragliche Vereinbarung in die Lage versetzt wird, jederzeit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung durch einen entsprechenden Antrag beim Grundbuchamt herbeizuführen. Nur unter diesen Voraussetzungen liegt ein auf den Eigentumsübergang gerichteter zivilrechtlich abgeschlossener Erwerbsvorgang vor, auf den für die Ausführung der Zuwendung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG abzustellen ist.

17 b) Eine Grundstücksschenkung ist noch nicht ausgeführt, wenn aufgrund vertraglicher Abrede der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf. In diesem Fall tritt die Ausführung der Zuwendung erst zu diesem späteren Zeitpunkt ein (BFH-Urteil vom 02.02.2005 - II R 26/02, BFHE 208, 438, BStBl II 2005, 312, unter II.1.a, m.w.N.). Haben die Vertragsparteien daher bei einer gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung eine Vollzugshemmung dahingehend vereinbart, dass der bevollmächtigte Notar von der Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch machen darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist, ist die gemischt-freigebige Schenkung erst in diesem Zeitpunkt nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt.

18 c) Ob eine solche Vollzugshemmung vereinbart wurde, ist eine Frage der Vertragsauslegung. Die Vertragsauslegung unter Berücksichtigung dessen, was die Erklärenden bei der Erklärungshandlung subjektiv gewollt haben, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteil vom 22.09.2010 - II R 62/08, BFH/NV 2011, 7, Rz 27, m.w.N.) und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist (BFH-Urteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, BFH/NV 2016, 203, Rz 38). Die --gemäß § 118 Abs. 2 FGO bestehende-- Bindung des BFH an eine Vertragsauslegung des FG entfällt jedoch insbesondere dann, wenn dessen Auslegung widersprüchlich oder lückenhaft ist. Hat das FG die (präzise) Auslegung eines entscheidungserheblichen Vertrags unterlassen, so kann sie das Revisionsgericht auf der Grundlage der dafür ausreichenden Tatsachenfeststellungen selbst vornehmen (BFH-Urteil vom 09.05.2017 - VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz 39).

19 d) Ausgehend von diesen Voraussetzungen kann der Senat anhand der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Grundstücksschenkung ausgeführt wurde. Dafür fehlt es an der Feststellung, ob und wann der nach dem Kaufvertrag zu leistende Barkaufpreis von der Klägerin gezahlt wurde. Die Vertragsparteien haben eine Vollzugshemmung bis zur Kaufpreiszahlung vereinbart, sodass die Schenkung erst im Zeitpunkt der Zahlung des Barkaufpreises ausgeführt und die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in diesem Zeitpunkt entstanden sein kann.

20 aa) Die Schenkung wurde --wovon die Beteiligten offensichtlich ausgehen-- nicht bereits mit Abschluss des notariellen Vertrags vom 09.10.2012 ausgeführt. Die Klägerin konnte ohne Zahlung des Barkaufpreises nach den vertraglichen Vereinbarungen nicht zu jeder Zeit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung durch einen entsprechenden Antrag beim Grundbuchamt herbeiführen. Den Vertragsparteien wurden zur Sicherung der Rechte des Verkäufers lediglich Ausfertigungen und beglaubigte Abschriften ohne Auflassungserklärung erteilt (sogenannte Auflassungssperre oder Kopierlösung). Die Klägerin konnte über den bevollmächtigten Notar von der erteilten Eintragungsbewilligung daher erst nach Eingang des Kaufpreises auf dem Notaranderkonto Gebrauch machen. Bis dahin bestand nach den vertraglichen Abreden ein Vollzugshemmnis. Der zur Eintragung bevollmächtigte Notar wurde unter II. "Ausfertigungen, Abschriften" angewiesen, eine Vertragsausfertigung mit der Auflassungserklärung dem Grundbuchamt einzureichen, also von der Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch zu machen, sobald ihm

alle Unterlagen, gegebenenfalls mit Ausnahme der Unbedenklichkeitsbescheinigung, vorliegen und alle vertraglichen Bedingungen für deren Erreichung erfüllt oder sichergestellt sind, insbesondere die Belegung des Kaufpreises. Für die Belegung des Kaufpreises --also den Nachweis der Kaufpreiszahlung-- war nach § 2 (1) des Vertrags die Zahlung bis spätestens zum 01.02.2013 auf ein Notaranderkonto vorgesehen. Diesem Vollzugshemmnis entsprechend war nach § 4 (1) des Vertrags auch die Übergabeverpflichtung der Verkäuferin bis zur Zahlung des Kaufpreises spätestens bis zum 01.02.2013 aufgeschoben.

21 bb) Dass die Beteiligten im Verlauf des Verfahrens von einer ausgeführten gemischten Schenkung ausgegangen sind und die Klägerin ihren Einwand der fehlenden Ausführung der Schenkung nicht weiter verfolgte, ist unerheblich. Bei der Frage der Ausführung einer Schenkung handelt es sich um eine Rechtsfrage, über die die Beteiligten insoweit nicht disponieren können.

22 2. Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangen, dass die Schenkung bis zum Tod der P nicht mehr ausgeführt wurde, dürfte das Schenkungsversprechen durch Kollision erloschen sein, soweit keine Ausnahmekonstellation vorliegt, was nach Aktenlage nicht ersichtlich ist und nicht festgestellt wurde. In diesem Fall ist das FG nicht gehindert, über den von der Klägerin gestellten Änderungsantrag hinaus den Schenkungsteuerbescheid vom 17.07.2020 insgesamt aufzuheben.

23 a) Zwar darf das Gericht in seinem Urteil, wenn der Kläger die Herabsetzung einer festgesetzten Steuerschuld um einen bestimmten Betrag begehrt, über dieses Klagebegehren nicht hinausgehen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Dies gilt aber dann nicht, wenn der angefochtene Bescheid insgesamt rechtswidrig ist (BFH-Urteil vom 13.12.2005 - X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144, unter II.2.a, m.w.N.), also insgesamt nicht hätte ergehen dürfen (BFH-Urteile vom 28.03.2007 - II R 57/05, BFH/NV 2007, 1537, unter II.3.; vom 19.02.2020 - II R 32/17, BFHE 269, 413, BStBl II 2021, 25, Rz 23).

24 b) Dies ist der Fall, wenn --wie hier-- mangels Ausführung einer Schenkung ein Schenkungsteuerbescheid schon dem Grunde nach nicht ergehen durfte. Auch in einem solchen Fall betrifft die Rechtswidrigkeit den gesamten Bescheid und für eine bloße Herabsetzung der Steuerschuld im Rahmen des Klagebegehrens ist kein Raum.

25 3. Sollte das FG hingegen zu dem Ergebnis gelangen, dass die Schenkung noch zu Lebzeiten der P ausgeführt wurde, weist der Senat darauf hin, dass das FA bei der Ermittlung der Gegenleistung für die teilentgeltliche Übertragung des Grundstücks an die Klägerin den Kapitalwert der Nutzungs- und Leistungsauflagen nach § 14 Abs. 2 BewG zutreffend gekürzt hat (vgl. zur Nutzungs- und Duldungsauflage bereits BFH-Beschluss vom 05.07.2018 - II B 122/17, BFHE 262, 163, BStBl II 2018, 660, Rz 22; H E 7.4 (1) ErbStH, unter "Bewertung von Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsauflagen"; Götz in: ErbStG - eKommentar § 7 Rz 181). Es sind keine Gründe ersichtlich, bei der Anwendung von § 14 Abs. 2 BewG zwischen Leistungsauflagen einerseits sowie Nutzungs- und Duldungsauflagen andererseits zu unterscheiden (so auch Fleischer in Spiegelberger, Vermögensnachfolge, 3. Aufl., § 6 Rz 62 und 64; Leingärtner/Krumm, Besteuerung der Landwirte, Werkstand: 46. EL Juli 2024, Kap. 92 Rz 114).

26 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de