

Urteil vom 18. July 2013, II R 45/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 18.07.2013 II R 37/11 - Grundstücksschenkung an ein Kind bei anschließender Weiterschenkung ohne rechtliche Verpflichtung keine Zuwendung der Eltern an das Schwiegerkind

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, AO § 42

vorgehend FG München, 14. June 2011, Az: 4 K 396/11

Leitsätze

NV: Übertragen Eltern ein Grundstück schenkweise auf ein Kind und schenkt das bedachte Kind unmittelbar im Anschluss an die ausgeführte Schenkung einen Miteigentumsanteil an dem erhaltenen Grundstück an seinen Ehegatten weiter, ohne den Eltern gegenüber zur Weiterschenkung verpflichtet zu sein, liegt schenkungsteuerrechtlich keine Zuwendung der Eltern an das Schwiegerkind vor .

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist mit X verheiratet. Die Ehegatten leben im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.
- 2** X erhielt von seinen Eltern (E) im Wege der Schenkung mit notariell beurkundetem Vertrag vom 20. April 2010 (URNr. ...1) Miteigentumsanteile von je 1/2 an einem Wohngrundstück zu Alleineigentum. Gegenleistungen waren nicht zu erbringen. Auf den Pflichtteil nach den E hatte X bereits verzichtet. Die Vertragsbeteiligten waren sich über den Eigentumsübergang einig. Die E bewilligten die Eintragung der Auflassung in das Grundbuch.
- 3** Mit notarieller Urkunde ebenfalls vom 20. April 2010 (URNr. ...2) übertrug X einen hälftigen Miteigentumsanteil an dem von den E erhaltenen Grundstück auf die Klägerin. Die Überlassung sollte unentgeltlich unter der Auflage erfolgen, dass X berechtigt sein sollte, im Fall der Scheidung der Ehe die Rückübertragung des Zuwendungsobjekts gegen Ausgleich der von der Klägerin auf das Grundstück getätigten Verwendungen zu verlangen. Die Vertragsbeteiligten erklärten die Auflassung und sollten unmittelbar als Miteigentümer je zur Hälfte in das Grundbuch eingetragen werden.
- 4** Das Wohngrundstück nutzten die Klägerin und X seit März 2010 zu eigenen Wohnzwecken.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass die E Miteigentumsanteile von je 1/4 an dem Grundstück sowohl dem X als auch der Klägerin freigebig zugewendet hätten. Für die Zuwendungen der E an die Klägerin setzte das FA die Schenkungsteuer zunächst mit Bescheiden vom 9. November 2010 auf jeweils 2.625 € gegenüber der Klägerin fest. Die Einsprüche, mit denen sich die Klägerin gegen die Annahme von Schenkungen durch die E wandte, blieben ohne Erfolg.
- 6** Im Rahmen des Klageverfahrens änderte das FA wegen der ergangenen Feststellungen der Grundbesitzwerte die angefochtenen Steuerbescheide und erhöhte die Schenkungsteuer auf jeweils 3.405 €. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab und führte zur Begründung aus, dass X als Zwischenerwerber nicht bereichert gewesen sei, soweit er das von den E erhaltene Grundstück sogleich zur Hälfte an die Klägerin weitergeschenkt habe. Die unmittelbare Weitergabe an die Klägerin sei vorgezeichnet gewesen, weil die Kettenschenkung vorbereitet und unter den Vertragsbeteiligten abgestimmt gewesen sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1816 veröffentlicht.
- 7** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für 2010 maßgebenden Fassung (ErbStG).
- 8** Im Laufe des Revisionsverfahrens sind am 26. März 2013 geänderte Steuerbescheide ergangen, die hinsichtlich der

Frage der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) enthalten.

- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidungen vom 3. Januar 2011 und die Schenkungsteuerbescheide vom 9. November 2010, vom 26. April 2011 und vom 26. März 2013 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidungen und der Schenkungsteuerbescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das Urteil des FG war schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens die Verfahrensgegenstände, über deren Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert haben. Das FG hat über die Rechtmäßigkeit der Schenkungsteuerbescheide vom 9. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 3. Januar 2011 und der Schenkungsteuerbescheide vom 26. April 2011 entschieden. An die Stelle dieser Bescheide sind während des Revisionsverfahrens gemäß § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO die Änderungsbescheide vom 26. März 2013 getreten. Diese Vorschriften gelten auch, wenn ein angefochtener Bescheid lediglich um einen Vorläufigkeitsvermerk ergänzt wird (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Oktober 2008 X B 60/07, BFH/NV 2009, 205, unter II.1.a; BFH-Urteil vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, Rz 12). Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (BFH-Urteile vom 28. Juni 2012 III R 86/09, BFHE 238, 68, Rz 8, und in BFHE 240, 191, Rz 12, je m.w.N.). Gleichwohl bedarf es keiner Zurückverweisung an das FG nach § 127 FGO. Der Senat kann in der Sache entscheiden. Die Aufhebung der Vorentscheidung ändert nichts daran, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen die Grundlage für die Entscheidung des BFH bilden (BFH-Urteil in BFHE 240, 191, Rz 13).
- 13 III. Die Sache ist spruchreif. Die Schenkungsteuerbescheide und die Einspruchsentscheidungen sind rechtswidrig und daher ebenfalls aufzuheben. Freigebige Zuwendungen der E an die Klägerin liegen entgegen der Auffassung des FG nicht vor.
- 14 1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.
- 15 a) Eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 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 (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2013 II R 6/12, BFHE 240, 178). Eine Bereicherung des Empfängers ist gegeben, wenn dieser über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). Ob eine Bereicherung des Empfängers vorliegt und welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 900, und vom 9. Dezember 2009 II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a aa).
- 16 b) Wird ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen und wendet diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zu, ist für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat (vgl. BFH-Urteil vom 10. März 2005 II R 54/03, BFHE 208, 447, BStBl II 2005, 412; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 68a; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 4. Aufl., § 7 Rz 94; Götz in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 7 Rz 98; Weinmann in Moench/Weinmann, § 7 ErbStG Rz 148b; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 237).
- 17 Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer bestehenden Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 II R 92/91, BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128). Wegen der Verpflichtung zur Weitergabe besteht keine Bereicherung der

Mittelsperson aus dem Vermögen des Zuwendenden; eine Schenkung der Mittelsperson an den Dritten kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128).

- 18 Wendet der Bedachte den ihm zugewendeten Gegenstand ohne eine solche rechtliche Verpflichtung freigebig einem Dritten zu, scheidet die Annahme einer Schenkung des Zuwendenden an den Dritten aus. Vielmehr liegen eine Schenkung des Zuwendenden an den Bedachten und eine Schenkung des Bedachten an den Dritten vor.
- 19 c) Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 447, BStBl II 2005, 412). Die Verpflichtung zur Weitergabe kann sich aus einer ausdrücklichen Vereinbarung im Schenkungsvertrag oder aus den Umständen ergeben (vgl. Piltz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 1994, 55). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten.
- 20 Für die Annahme einer Weitergabeverpflichtung des Bedachten reicht es jedoch nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand unmittelbar im Anschluss an die Schenkung an einen Dritten weiterschenkt (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 1962 II 218/59 U, BFHE 74, 554, BStBl III 1962, 206). Wird dagegen im Schenkungsvertrag zwischen dem Zuwendenden und dem Bedachten die Weiterschenkung an den Dritten vereinbart, kann der Bedachte über den Gegenstand nicht frei verfügen.
- 21 Eine kurze Verweildauer des Geschenks beim Bedachten spricht für sich allein genommen nicht für eine Weitergabeverpflichtung (vgl. Schuck, a.a.O., § 7 Rz 94; Reymann, ZEV 2006, 55; a.A. Schuhmann, Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis 2012, 79; Spiegelberger, Festschrift für Spindler 2011, 809, unter II.3.). Aus diesem Grund ist eine Weitergabeverpflichtung des zuerst Bedachten nicht schon deshalb anzunehmen, weil die Schenkung und die Weiterschenkung in zwei zeitlich unmittelbar aufeinanderfolgenden notariellen Urkunden vereinbart wurden und der zuerst Bedachte den geschenkten Gegenstand vor der sich unmittelbar anschließenden Weiterschenkung nicht tatsächlich als Eigentümer nutzen konnte. Der zeitlichen Abfolge der Schenkungen kann allerdings im Rahmen der Gesamtwürdigung eine Indizwirkung zukommen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128).
- 22 Von einer Weitergabeverpflichtung des zuerst Bedachten kann auszugehen sein, wenn dieser noch vor Ausführung der freigebigen Zuwendung an ihn den Gegenstand an einen Dritten weiterschenkt. In diesem Fall kann die Dispositionsmöglichkeit des zuerst Bedachten fehlen. Entscheidend sind jedoch auch hier die Umstände des Einzelfalls. Indiz für eine fehlende Dispositionsmöglichkeit des zuerst Bedachten kann insbesondere sein, dass die Schenkung und die Weiterschenkung in einer notariellen Urkunde vereinbart werden. Selbständige Schenkungen verschiedener Personen sind zwar nicht lediglich deshalb eine einheitliche Schenkung eines Zuwendenden, weil sie in einer Vertragsurkunde zusammengefasst sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 74, 554, BStBl III 1962, 206). Die Zusammenfassung einer Schenkung und einer sich anschließenden Weiterschenkung eines Grundstücks in einer Urkunde führt aber zu einer zeitgleichen Vereinbarung von Schenkung und Weiterschenkung, so dass der zuerst Bedachte damit regelmäßig keine Entscheidungsfreiheit in Bezug auf das weitergeschenkte Grundstück erlangen wird. Das gilt nur dann nicht, wenn sich aus dem Vertrag oder den Umständen eindeutig etwas anderes ergibt.
- 23 d) Nach diesen Grundsätzen ist auch zu entscheiden, wer Zuwendender und Bedachter ist, wenn Eltern ein Grundstück schenkweise auf ein Kind übertragen und das Kind unmittelbar im Anschluss an die ausgeführte Schenkung einen Miteigentumsanteil an dem Grundstück an seinen Ehegatten weiterschenkt. In solchen Fällen kann, wenn das Kind seinen Eltern gegenüber nicht zur Weiterschenkung verpflichtet ist, schenkungsteuerrechtlich grundsätzlich nicht von einer Zuwendung der Eltern an das Schwiegerkind ausgegangen werden.
- 24 Eltern haben regelmäßig kein Interesse daran, ihr Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre Schwiegerkinder zu übertragen; gewollt ist vielmehr die Übertragung des Vermögens auf die eigenen Kinder (vgl. Schuck, a.a.O., § 7 Rz 94; Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Aufl., § 7 Rz 127; Gebel, ZEV 2005, 263, 264; Reymann, ZEV 2006, 55; Spiegelberger, Festschrift für Spindler 2011, 809, unter II.4.). Für eine Zuwendung allein an das eigene Kind sprechen auch besondere Vereinbarungen im Schenkungsvertrag, die eine Anrechnung der Zuwendung auf den gesetzlichen Pflichtteilsanspruch (§ 2303 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) bzw. Pflichtteilsergänzungsanspruch (§§ 2326 f. BGB) des Kindes sowie die Begründung eines Rückübertragungsanspruchs des zuwendenden Elternteils für bestimmte Fälle (wie z.B. das Vorversterben des Kindes) regeln. Nicht maßgebend ist, dass auch bei einer Zuwendung von Eltern an das Schwiegerkind nach Scheitern der Ehe Rückforderungsansprüche der Eltern nach den Grundsätzen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage

und nach Bereicherungsrecht entstehen können (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 3. Februar 2010 XII ZR 189/06, BGHZ 184, 190). Diese Rückforderungsansprüche lassen nicht den Schluss zu, dass Eltern ihr Vermögen zum Teil auf das Schwiegerkind übertragen wollen.

- 25** Die freigebige Zuwendung von Vermögen an das eigene Kind liegt auch wegen der damit verbundenen güterrechtlichen Folgen im Interesse der Eltern und des Kindes selbst. Der Wert der Zuwendung wird bei einem Kind, das mit seinem Ehegatten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft lebt, dem Anfangsvermögen des Kindes hinzugerechnet (§ 1374 Abs. 2 BGB). Damit unterliegt das dem Kind zugewendete Vermögen im Rahmen des Zugewinnausgleichs nicht der Ausgleichspflicht (vgl. Palandt/ Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., § 1374 Rz 6). Wenn Eltern erreichen wollen, dass ihr Kind auch im Fall der Ehescheidung von der Schenkung profitiert, müssen sie ihr Kind direkt beschenken (BGH-Urteil in BGHZ 184, 190, unter B.I.2.b cc).
- 26** In Fällen dieser Art kommt es wegen der Anknüpfung an das Zivilrecht und der durch die Zuwendung der Eltern ausgelösten Rechtsfolgen schenkungsteuerrechtlich nicht darauf an, ob die Beteiligten von vornherein durch abgestimmtes Verhalten im Wege eines Gesamtplans auf eine Schenkung durch die Eltern an das Kind und eine anschließende Weiterschenkung eines Teils des geschenkten Gegenstands durch das Kind an seinen Ehegatten hingewirkt haben.
- 27** Von einem Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO kann insoweit ebenfalls nicht ausgegangen werden. Zum einen sind im Hinblick auf die zivilrechtlichen Rechtsfolgen regelmäßig beachtliche nichtsteuerliche Gründe für die Gestaltung vorhanden. Zum anderen steht es auch Angehörigen frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie für sie steuerlich möglichst günstig sind (vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 1992 V R 1/91, BFHE 167, 215, BStBl II 1992, 541).
- 28** 2. Im Streitfall haben die E keine Zuwendungen an die Klägerin ausgeführt.
- 29** a) Zivilrechtlich liegen mehrere Schenkungen zwischen verschiedenen Personen vor, und zwar zum einen unentgeltliche Zuwendungen von Miteigentumsanteilen an dem Grundstück durch die Übergeber E an ihren Sohn X und zum anderen die Zuwendung eines hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück durch X an seine Ehefrau, die Klägerin. Dagegen fehlt es zivilrechtlich an Schenkungen der E an die Klägerin. Diese Beurteilung ist auch schenkungsteuerrechtlich zugrunde zu legen.
- 30** b) Die E haben ihre Miteigentumsanteile an dem Grundstück ausschließlich ihrem Sohn X und nicht anteilig ihrer Schwiegertochter, der Klägerin, zugewendet. Die Schenkungen der E an X waren bereits ausgeführt, als X das Grundstück zur Hälfte auf die Klägerin weiter übertragen hat. Eine ausgeführte Grundstücksschenkung setzt --was vorliegend gegeben war-- ein wirksames Schenkungsversprechen, die Auflassung und die Eintragungsbewilligung voraus (vgl. BFH-Urteil vom 23. August 2006 II R 16/06, BFHE 213, 399, BStBl II 2006, 786). Mit Abschluss des Vertrags vom 20. April 2010 (URNr. ...1) hatten die E als Schenker alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan; X konnte jederzeit seine Eintragung als Eigentümer in das Grundbuch beantragen und damit den Eintritt der --dinglichen-- Rechtsänderung herbeiführen. Für eine ausgeführte Grundstücksschenkung war nicht erforderlich, dass X den Eintragungsantrag beim Grundbuchamt gestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 27. April 2005 II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892).
- 31** c) X hatte nach den Zuwendungen der Miteigentumsanteile durch E eine eigene Entscheidungsmöglichkeit über die weitere Verwendung des Grundstücks. Der zwischen E und X geschlossene Überlassungsvertrag enthielt nach den Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) keine Verpflichtung des X zur Weiterübertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils am überlassenen Grundstück auf die Klägerin.
- 32** Die Umstände, die nach Auffassung des FG dafür sprechen sollen, dass X hinsichtlich des an die Klägerin weitergereichten Miteigentumsanteils am Grundstück nicht bereichert gewesen sei und deshalb insoweit Zuwendungen der E an die Klägerin anzunehmen seien, rechtfertigen nicht die Annahme, dass X den E gegenüber zu einer Weiterübertragung auf die Klägerin verpflichtet gewesen ist. Der Abschluss der Verträge in einem Zug in unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden spricht nicht für eine solche Verpflichtung. Dies gilt selbst für den Fall, dass die E bereits vor dem Abschluss des Vertrags mit X Kenntnis von der beabsichtigten Weiterübertragung eines Miteigentumsanteils am Grundstück auf die Klägerin hatten. Auch ein bloßes Einverständnis der E mit der Weiterschenkung durch X würde nicht ausreichen, um Zuwendungen der E an die Klägerin annehmen zu können. Ein aufgrund der familiären Verbundenheit vermutetes abgestimmtes Verhalten der Vertragsbeteiligten ist als solches ebenfalls nicht geeignet, die Schenkungen in schenkungsteuerrechtlicher Hinsicht abweichend von der Zivilrechtsslage zu beurteilen. Das FG hat keine Gründe dafür genannt, warum die E ihren Sohn X verpflichtet haben

sollten, das aus ihrem Vermögen stammende Grundstück zum Teil auf die Klägerin zu übertragen. Einen Anlass zur Weiterübertragung hatte allein X aufgrund seiner Ehe mit der Klägerin.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de