
Datum: 16.08.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1704/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0816.9K1704.02.00

Tenor:

Unter Änderung des Schenkungsteuerbescheids vom 2000 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 2002 wird die Schenkungsteuer auf 4.508,- DM herabgesetzt. Der Beklagte wird verpflichtet, diesen Betrag bis zum Erlöschen des auf dem Grundstück lastenden Wohnrechts in voller Höhe zinslos zu stunden.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

T A T B E S T A N D :

1

Die Beteiligten streiten in erster Linie über die Frage, ob Gegenstand einer der Schenkungsteuer unterworfenen Zuwendung ein - mit dem Nennwert der Kaufpreisforderung zu erfassender - Forderungsverzicht oder ein mit dem Bedarfswert anzusetzendes Grundstück ist. Darüber hinaus ist streitig, ob und in welcher Weise eine bei der Besteuerung des Vorerwerbs im Wege der Stundung nach § 25 ErbStG berücksichtigte Duldungsauflage (Nutzungsvorbehalt) im Rahmen der Schenkungsteuerfestsetzung für den belastungsfreien Nacherwerb bei der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG zu beachten ist.

2

Mit notariellem Vertrag vom 1998 (Urk.-Nr. E 1166/98 des in ansässigen Notars Dr.) hatte die Großmutter der Klägerin dieser ihr in belegenes Grundstück unter Vorbehalt eines lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts zu Alleineigentum übertragen. Als Gegenleistung hatte sich die Klägerin verpflichtet, ihre Großmutter auf deren Lebenszeit entsprechend ihren Gewohnheiten standesgemäß zu pflegen und zu betreuen. Wegen der Ausgestaltung des Wohnrechts und der Einzelheiten der Pflegevereinbarung wird auf die Ziffern 3 und 4 der Vertragsurkunde Nr. E 1166/1998 vom 1998 Bezug genommen. 3

In einem weiteren - ebenfalls am 1998 unter der Urk.-Nr. E 1165/1998 des Notars Dr. abgeschlossenen - "Kaufvertrag mit Auflassung" hatte die Großmutter der Klägerin dieser außerdem das in befindliche Grundstückgasse .. für 450.000 DM verkauft. Besitz, Nutzungen, Lasten, Gefahr und Verkehrssicherungspflichten sollten mit dem Tag der - am 1998 fälligen - Kaufpreiszahlung auf die Klägerin übergehen. Für den Fall, dass die Klägerin mit der Zahlung des Kaufpreises in Verzug geriet, hatte sie diesen mit jährlich 5 v.H. über dem Diskontsatz der deutschen Bundesbank zu verzinsen. Darüber hinaus sollten der Großmutter die gesetzlichen Rücktrittsrechte selbst für den Fall verbleiben, dass sie den Vertrag bereits erfüllt und den Kaufpreis gestundet hat (Ziffer 4b der Vertragsurkunde). Unter der mit "Auflassung und Grundbucheintragungen" überschriebenen Gliederungsziffer 9 des Vertrags hatten die Parteien unter anderem bewilligt und beantragt, den Eigentumswechsel in das Grundbuch einzutragen und den Notar unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB bevollmächtigt, alle zur Durchführung dieses Vertrags erforderlichen und zweckmäßigen Erklärungen einschließlich etwaiger Änderungen und Ergänzungen der Auflassung und der Bewilligungen in ihrem Namen abzugeben. Dabei sollte er den Antrag auf Eigentumswechsel erst stellen, wenn der Kaufpreis gezahlt oder bei ihm auszahlungsreif hinterlegt war. Ausweislich der vom Beklagten angeforderten unbeglaubigten Grundbuchauszüge betreffend das Grundstückgasse .. ist die Klägerin am 1998 als Eigentümerin in das Grundbuch von(Blatt 0488) eingetragen worden. 4

Nachdem die Klägerin wegen des Erwerbs des Grundstücks vom 1998 imi 1998 ihre Schenkungsteuererklärung bei dem Beklagten eingereicht hatte, hatte dieser zunächst ausgehend von einer voll unentgeltlichen Grundstückszuwendung unter Duldungsauflage (Steuerwert = Einheitswert x 5 = 244.500 DM ./ 1.334 DM Notarkosten = 243.166 DM Erwerbswert) mit Bescheid vom 1999 Schenkungsteuer i.H. von 15.741 DM gegen die Klägerin festgesetzt. Hiervon hatte er im Hinblick auf das der Schenkerin vorbehaltene lebenslange Wohnrecht einen Teilbetrag von 13.683 DM nach § 25 ErbStG gestundet. 5

Auf den Einspruch der Klägerin, mit dem diese die Berücksichtigung der von ihr zu erbringenden Pflege- und Betreuungsleistungen begehrt hatte, erließ der Beklagte unter dem 2000 einen antragsgemäß geänderten, bestandskräftigen Schenkungsteuerbescheid über 217 DM, in dem er den Wert des Erwerbs - nunmehr unter Zugrundelegung einer gemischt freigebigen Zuwendung - auf 103.105 DM ermäßigte. Dabei stellte er dem mit dem zweifachen Bedarfswert angesetzten Verkehrswert des übertragenen Grundstücks (286.000 DM) den mit 77.850 DM erfassten Kapitalwert der von der Klägerin geschuldeten Pflegeleistungen gegenüber. Die festgesetzte Schenkungsteuer wurde wegen der nach § 25 ErbStG zu berücksichtigenden Nutzungslast in voller Höhe gestundet. 6

Bereits am 19. Oktober 1999 war bei dem zuständigen Wohnsitz – Finanzamt (.....) ein Schreiben der Prozessbevollmächtigten der Klägerin eingegangen, in dem diese unter anderem Folgendes mitgeteilt hatten: 7

" ... Bei dem Grundstückgasse wurde ein Übertragungsvertrag geschlossen, wonach 8
Frau ein(en) Kaufpreis von DM 450.000 entrichten solle. Im nachhinein stellte sich
nach unseren Informationen diese Summe als für Frau Schumacher nicht finanzierbar
heraus.

Somit war es ihr unmöglich, diese Summe aufzubringen. Da der Vertrag nicht aufgehoben 9
werden soll, gehen wir davon aus, dass dies steuerlich als Schenkung zu werten ist. Unseres
Erachtens lässt das Gesamtbild der Verhältnisse kein(en) anderen Schluss zu."

In ihrer am 2000 bei dem Beklagten eingereichten Schenkungsteuererklärung gab die 10
Klägerin als Erwerbsgegenstand das Einfamilienhausgasse .. mit einem Einheitswert
von 69.100 DM an.

Abweichend hiervon ging der Beklagte von einem Verzicht der Großmutter auf ihre durch 11
Notarvertrag vom 1998 begründete Kaufpreisforderung i.H. von 450.000,- DM aus und
setzte unter Zugrundelegung ihres Nennwerts mit Bescheid vom 2000 Schenkungsteuer
i.H. von 49.642 DM gegen die Klägerin fest. Dabei bezog er den Erwerb aus der
Vorschenkung mit dem bereits im Bescheid vom.....2000 angehaltenen Wert i.H. von
103.105 DM in die Berechnung des Gesamterwerbswerts nach § 14 ErbStG ein und
berücksichtigte als Anrechnungsbetrag die in voller Höhe gestundete Schenkungsteuer für
den Vorerwerb. Als Zuwendungszeitpunkt wies der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§
164 Abs. 1 AO) stehende Bescheid den 1999 aus.

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrem Einspruch, mit dem sie in erster Linie die 12
Auffassung vertrat, es liege kein Forderungsverzicht, sondern eine mittelbare
Grundstücksschenkung vor. Darüber hinaus rügte sie die fehlerhafte Anwendung der §§ 25,
14 ErbStG hinsichtlich des auf dem Grundstück lastenden Wohnrechts sowie die -
nach ihrer Auffassung zu niedrige - Bewertung der von ihr im Rahmen der gemischten (Vor-
)Schenkung zu erbringenden Pflegeleistungen.

Mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 2002 ermäßigte der Beklagte die 13
Schenkungssteuer unter Beibehaltung des Nachprüfungsvorbehalts auf 48.983 DM. Dabei half
er dem Einspruch der Klägerin insoweit ab, als er ihre Pflegeleistungen antragsgemäß mit
900 DM/Monat (= ½ des Pflegegeldes in Pflegestufe II) in Ansatz brachte und infolgedessen
den nach § 14 ErbStG einzubeziehenden Wert des Vorerwerbs auf 95.392 DM reduzierte. Im
Übrigen wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Einen
Anrechnungsbetrag berücksichtigte er nicht mehr, da der - verminderte - Wert der
Vorschenkung nun unter dem persönlichen Freibetrag der Klägerin (100.000 DM) blieb mit
der Folge, dass Schenkungssteuer hierfür nicht festzusetzen war.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, zu deren Begründung die 14
Prozessbevollmächtigten der Klägerin im Wesentlichen vortragen:

Der angefochtene Schenkungssteuerbescheid sei in zweifacher Hinsicht rechtswidrig: Zum 15
einen habe der Beklagte zu Unrecht den Nennwert der Kaufpreisforderung der Besteuerung
unterworfen, und zum anderen habe er bei der Zusammenrechnung der Erwerbe lediglich die
sofort fällige Steuer auf die Vorschenkung als Anrechnungsbetrag in Abzug gebracht.

Entgegen der Auffassung des Beklagten liege hinsichtlich des Letzterwerbs eine mittelbare 16
Schenkung des Grundstücksgasse ... vor. Allein schon der Umstand, dass das
Grundstückseigentum trotz ihr nicht möglicher Kaufpreiszahlung bei der Klägerin verblieben
sei, verdeutliche den Willen der Vertragsparteien, der Klägerin das Eigentum an dem

Grundstück zu verschaffen. Zwar sei zunächst eine Kaufpreiszahlung vereinbart worden. Somit habe die Schenkende eine Darlehensforderung gehabt, die sie jedoch aufgegeben habe. Entscheidend sei, wie sie diese Darlehensforderung verwendet habe. Aus Sicht der Klägerin lasse der Sachverhalt nur den Schluss zu, dass die Schenkerin die Darlehensforderung aufgewandt habe, um das Grundstück nicht rückübertragen zu müssen, da bei fehlender Kaufpreiszahlung der Vertrag rückabzuwickeln gewesen wäre. Also habe die Schenkerin die Darlehensforderung aufgewandt, um das Grundstück dort zu belassen bzw. das Grundstück auf die Tochter (Anm.: gemeint ist wohl Enkelin) zu übertragen. Dies aber stelle sich als klassischer Fall einer mittelbaren Grundstücksschenkung dar.

Aber auch unter einem anderen Gesichtspunkt könne der vorliegende Fall
schenkungsteuerrechtlich nicht anders gewertet werden. Durch die unmöglich gewordene Kaufpreiszahlung hätte der Vertrag rückabgewickelt werden müssen. Die Parteien hätten sodann einen neuen Vertrag abschließen können, indem sie lediglich die Kaufpreiszahlung fortgelassen und das Grundstück unentgeltlich auf die Klägerin übertragen hätten. Dies hätte indes nur zusätzliche Kosten verursacht und am Ergebnis nichts geändert. Dass dies der eigentliche Wille der Parteien gewesen sei, sei unstreitig. Es sei nicht gerechtfertigt, durch engen Formalismus die einzelnen Schritte zu hinterfragen und den Sinn des Vorgangs, den die Parteien immerhin nach vierzehn Tagen zu Ende gebracht hätten, zu verkehren. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass es sich hier um völlig getrennte und neu überlegte Rechtsakte handele. Alles habe dem Ziel gedient, das Grundstück auf die Klägerin zu übertragen. Eigentlich sei der Vorgang sogar als unmittelbare Grundstücksschenkung zu sehen.

17

Der Beklagte habe darüber hinaus bei Berechnung der Steuer für den Letzterwerb lediglich die sofort fällige Steuer für den Ersterwerb von der Gesamtsteuer des jetzt entstandenen Steuerbetrags abgezogen. Dies decke sich nicht mit den geltenden Gesetzen. Es sei rechtswidrig, die zu § 14 ErbStG ergangene BFH-Rechtsprechung auf andere Vorschriften wie etwa den die Steuererhebung betreffenden § 25 ErbStG auszudehnen. Vielmehr entspreche es dem Sinn und Zweck des § 25 ErbStG, dass der Steuerpflichtige nur das Ihm Zugewandte im Zeitpunkt der Zuwendung versteuern müsse.

18

Diese Absicht des Gesetzgebers werde durch die Berechnung des Beklagten ausgehöhlt. Es könne nicht angehen, dass nach dem Berechnungsbeispiel der Finanzverwaltung in BStBl. I 2000, 810 bei zwei innerhalb von zehn Jahren aufeinander folgenden Erwerben, die beide mit einer Nutzungsauflage belastet seien, bei dem Letzterwerb eine Stundung angesetzt werde, die nur auf den Kapitalwert der Nutzung des Letzterwerbs, also ohne Berücksichtigung des Kapitalwerts der Nutzung des Ersterwerbs, berechnet sei. Dies habe zur Folge, dass man zwei eklatant voneinander abweichende Ergebnisse erhalte, je nachdem ob nun zuerst ein Grundstück unter Duldungsauflage und danach ein zweites ohne Belastung übertragen werde oder umgekehrt. Schlösse man sich der Auffassung des Beklagten an, würden die Rechtswirkungen des § 25 ErbStG dergestalt unterlaufen, dass eine Stundung immer dann fortfalle, wenn innerhalb des Zehnjahreszeitraums des § 14 ErbStG eine zweite Übertragung stattfinde.

19

Angesichts dieses wohl kaum gewollten, dem Sinn des § 25 ErbStG zuwiderlaufenden Ergebnisses sei auch zu prüfen, ob nicht die allgemeinen Voraussetzungen für eine Stundung nach § 222 AO erfüllt seien, wobei diese jedoch unter Berücksichtigung des § 25 ErbStG entgegen § 234 Abs. 2 AO zinslos zu gewähren sei.

20

Die Klägerin beantragt,

21

22

die Schenkungsteuer unter Zugrundelegung des Grundbesitzwerts des Objektsgasse .. festzusetzen und bei der Zusammenrechnung dieses Erwerbs mit der Zuwendung des Grundstücks den Kapitalwert des Wohnrechts nach § 25 ErbStG zu berücksichtigen.

Der Beklagte beantragt 23

Klageabweisung. 24

Zur Begründung nimmt er Bezug auf sein außergerichtliches Vorbringen. 25

Der Senat hat Beweis erhoben über die Frage, ob die Parteien des notariellen Vertrags Urk.-Nr. E 1165/1998 vorgehabt haben, das Grundstückgasse .. gegen Zahlung eines Kaufpreises auf die Klägerin zu übertragen, durch Vernehmung des Ehegatten der Klägerin, Herrn, als Zeugen. Darüber hinaus hat das Gericht den beurkundenden Notar Dr. als Zeugen zu der Frage geladen, warum er entgegen den Vereinbarungen im vorgenannten Vertrag den Antrag auf Eigentumsumschreibung bereits gestellt hat, obwohl der vereinbarte Kaufpreis weder gezahlt noch auszahlungsreif hinterlegt worden war. Mangels Schweigepflichtentbindung durch die Großmutter der Klägerin hat sich der Zeuge Dr. nicht zur Sache geäußert. Hinsichtlich des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Anlagen 1 und 2 zur Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 26

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Rechtsstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen. 27

E N T S C H E I D U N G S G R Ü N D E: 28

Die Klage ist begründet. 29

I. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat - ausgehend von der unzutreffenden Annahme, Gegenstand der freigebigen Zuwendung an die Klägerin sei ein Forderungsverzicht, - als Erwerbswert zu Unrecht den notariell beurkundeten Kaufpreis i.H. von 450.000 DM zugrunde gelegt. Außerdem hat er bei der Berechnung der hierauf entfallenden Schenkungsteuer das auf dem Grundstück lastende Wohnrecht unrichtigerweise nicht im Wege der Stundung nach § 25 ErbStG berücksichtigt. 30

1. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der Tatbestand der freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht (erst) dadurch verwirklicht worden, dass die Großmutter der Klägerin gegenüber dieser auf eine durch notariellen Vertrag vom... 1998 (Urk.-Nr. E 1165/1998) begründete Kaufpreisforderung i.H. von 450.000 DM verzichtet hat. Gegenstand der gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtigen Schenkung war vielmehr (bereits) das der Klägerin unentgeltlich übertragene Grundstückgasse ... 31

Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Beschenkte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). 32

Was im konkreten Fall Gegenstand der Zuwendung ist, richtet sich nach bürgerlichem Recht (BFH-Urteile vom 5. Februar 1986 II R 188/83, BFHE 146, 164, BStBl. II 1986, 460, vom 6. März 2002 II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030, und vom 10. November 2004 II R 44/02, BFH/NV 2005, 468, 469). Auszugehen ist danach zunächst von dem Parteiwillen, im Falle einer 33

freigebigen Zuwendung von dem, was dem Bedachten nach den Vorstellungen des Zuwendenden geschenkt sein soll. Entscheidend für die Bestimmung des Zuwendungsobjekts ist indes, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung beim Bedachten darstellt, worüber also der Bedachte im Verhältnis zum Zuwendenden - endgültig - tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Dies ist die den steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) verkörpernde Bereicherung des Bedachten, an welche die Wertermittlung gemäß den §§ 11, 12 ErbStG anknüpft (BFH-Urteile vom 26. September 1990 II R 50/88, BFHE 162, 139, BStBl. II 1991, 32, vom 21. Mai 2001 II R 10/99, BFH/NV 2001, 1404, und BFH in BFH/NV 2005, 468, 469, m.w.N.).

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Senat aufgrund des Ergebnisses der 34
Beweisaufnahme unter Berücksichtigung der aktenkundigen Umstände zu der Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) gelangt, dass die Klägerin, die unstreitig ohne Erbringung einer Gegenleistung Eigentümerin des Grundstücksgasse .. geworden ist, dieses nach dem Willen ihrer Großmutter unentgeltlich erwerben sollte. Die Tatsache, dass sich die Klägerin in der notariellen Urkunde vom 1998 (Urk.-Nr. E 1165/1998) verpflichtet hat, ihrer Großmutter für die Eigentumsübertragung einen Kaufpreis i.H. von 450.000 DM zu zahlen, steht der Annahme einer Grundstücksschenkung nicht entgegen. Denn bei dem Notarvertrag mit der Urk.-Nr. E 1165/1998 handelt es sich um ein nach § 117 Abs. 1 BGB nichtiges Scheingeschäft, das für die Besteuerung unerheblich ist (§ 41 Abs. 2 AO).

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein 35
eines Rechtsgeschäfts hervorrufen, die mit dem Geschäft verbundenen Rechtsfolgen aber nicht eintreten lassen wollen (BFH-Urteil vom 9. November 1994 XI R 61/93, BFH/NV 1995, 659, Palandt/Heinrichs, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 64. Auflage, § 117 Rz. 3, und Klein/Brockmeyer, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 41 Rz. 23, jeweils m.w.N.). Kennzeichnend für das Scheingeschäft ist damit das Fehlen eines Rechtsbindungswillens, der jedoch in bezug auf ein anderes, durch das Scheingeschäft verdecktes Geschäft gegeben sein kann (Palandt/Heinrichs, a.a.O., § 117 Rz. 3). Sind lediglich einzelne Teile der Vereinbarung wirklich gewollt und in Vollzug gesetzt, kann darin das durch das Scheingeschäft verdeckte Geschäft gefunden werden (Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, AO § 41 Tz. 66, m.w.N.).

Hiervon ausgehend stellt der unter der Urk.-Nr. E 1165/1998 abgeschlossene 36
Grundstückskaufvertrag vom 1998 ein Scheingeschäft dar, das die von den Parteien in Wirklichkeit gewollte und auch tatsächlich ausgeführte Schenkung des Grundstücksgasse .. verdecken sollte.

Das Gericht hat aufgrund der glaubhaften Aussage des als Zeugen vernommenen 37
Ehemannes der Klägerin und der aus den Akten ersichtlichen weiteren Umstände die nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO erforderliche Überzeugung gewonnen, dass die Klägerin und ihre Großmutter die notariell beurkundeten Erklärungen, soweit sie die Vereinbarung einer Gegenleistungspflicht (Kaufpreiszahlung) betreffen, einvernehmlich nur zum Schein abgegeben haben, um gegenüber der nach §§ 2325, 2303 BGB potentiell pflichtteilsberechtigten Tochter der Schenkerin (=Mutter der Klägerin) die Existenz eines Kaufvertrags vorzuspiegeln, der jedoch in Wahrheit weder gewollt war noch tatsächlich vollzogen wurde.

Nach den schlüssigen Ausführungen des Ehemannes der Klägerin, der - wie sie - in 38
ständigem Kontakt mit ihrer Großmutter lebt, bestand ein Zerwürfnis zwischen dieser und ihrer Tochter - der Mutter der Klägerin. Auslöser der fortdauernden Streitigkeiten war, dass die Mutter der Klägerin nach dem Tod ihres Vaters noch innerhalb der Trauerzeit unter

Einschaltung eines Rechtsanwalts Erbensprüche gegen den Nachlass des Vaters geltend gemacht hatte. Vor dem Hintergrund dieses Spannungsverhältnisses zwischen Mutter und Großmutter, das der Zeuge einprägsam als nur von "Hass" geprägt bezeichnet hat, erscheint es nachvollziehbar, dass - wie er weiterhin bekundet hat - die Großmutter der Klägerin großen Wert darauf gelegt hat, ihre Vermögenssituation lebzeitig so zu regeln, dass mit dem Eintritt des Erbfalls die Mutter der Klägerin nur in dem gesetzlich unabdingbaren Umfang am Nachlass partizipiert. Wie sehr der Großmutter der Klägerin an der Erbausschließung ihrer Tochter gelegen war, verdeutlicht dabei neben der Tatsache, dass sie eigens einen ihr von der Anwaltskammer empfohlenen Erbrechtsexperten mit der Problemlösung beauftragt hat, die eindeutige Aussage des Ehemannes der Klägerin, es habe in jedem Fall verhindert werden sollen, dass deren Mutter, die nicht einmal Interesse an der Tochter der Klägerin - ihrem Enkelkind - habe, irgend etwas bekommen oder verlangen könne. Gleichzeitig entsprach es dem wiederholt gegenüber der Klägerin und ihrem Ehemann - dem Zeugen - geäußerten Willen der Großmutter, ihr Immobilienvermögen, insbesondere das hier streitige Objekt unentgeltlich auf ihre Enkelin zu übertragen. Dies ergibt sich aus der Aussage des Ehemannes der Klägerin, der glaubhaft bekundet hat, für deren Großmutter sei es wichtig gewesen, dass das Grundstückgasse .. verschenkt worden sei, dass es schnell gegangen und dass nichts mehr zu ändern gewesen sei. Unter Berücksichtigung dieser Interessenlage erscheint es naheliegend, dass die Vertragsparteien auf Anraten des von ihnen beauftragten Rechtsanwalts eine von diesem im Zusammenwirken mit dem beurkundenden Notar Dr. vorbereitete und als Kaufvertrag bezeichnete Urkunde unterschrieben haben, gleichzeitig aber - außerhalb der Urkunde - übereingekommen sind, dass ein Entgelt entgegen der notarvertraglich vereinbarten Verpflichtung zur Kaufpreiszahlung nicht zu erbringen ist. Durch diese Vorgehensweise konnte und sollte einerseits erreicht werden, dass die Klägerin, die nach Angaben ihres Ehemannes ohnehin nicht über die erforderlichen Mittel für einen entgeltlichen Erwerb verfügte, das Grundstück unentgeltlich erhielt. Andererseits sollte gegenüber der Mutter der Klägerin die Existenz eines Kaufvertrags vorgetäuscht werden, um zu verhindern, dass sie wegen der Grundstücksübertragung auf die Klägerin Pflichtteilsergänzungsansprüche nach § 2325 BGB geltend macht.

Vor dem Hintergrund dieser Umstände und des in der mündlichen Verhandlung in Kopie 39 vorgelegten, von der Großmutter der Klägerin unterzeichneten Schreibens vom 1998, in dem diese gegenüber dem Notar Dr. den Erhalt des Kaufpreises bestätigt und um Grundbuchumschreibung gebeten hat, ist für den Senat nun nachvollziehbar, warum der Notar Dr. trotz tatsächlich unterbliebener Kaufpreiszahlung die Grundbuchänderung beantragt hat. Ob er, der als Zeuge zu dieser - inzwischen durch Vorlage des Schreibens vom 1998 geklärten - Frage geladen war, wusste, dass die Klägerin einen Kaufpreis für das Grundstück weder nach dem Willen ihrer Großmutter entrichten sollte noch tatsächlich entrichtet hat, oder ob er die Grundbuchumschreibung im guten Glauben auf die Richtigkeit der Mitteilung vom 1998 veranlasst hat, ist für die Bestimmung des Zuwendungsgegenstands entscheidungsunerheblich.

Die Annahme eines Scheingeschäfts hat zur Folge, dass der notarielle "Kaufvertrag" vom 40 1998 zivilrechtlich nichtig (§ 117 Abs. 1 BGB) und für die Besteuerung unerheblich ist (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Besteuerung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zugrunde zu legen ist stattdessen die durch das Scheingeschäft - den Kaufvertrag - verdeckte Schenkung des Grundstücks (§§ 41 Abs. 2 Satz 2 AO, 117 Abs. 2 BGB). Diese zwischen der Klägerin und ihrer Großmutter nur mündlich getroffene Vereinbarung war zwar zunächst formungültig, da § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB für Verträge, durch die sich der eine Teil zur Übertragung des Eigentums an einem Grundstück verpflichtet, die notarielle Beurkundung (§ 128 BGB i.V.m.

BeurkG) vorschreibt. Mit der Eintragung der Klägerin in das Grundbuch am 1998 ist dieser Formmangel jedoch geheilt und der Schenkungsvertrag seinem ganzen Inhalt nach gültig geworden (§§ 311b Abs. 1 Satz 2, 518 Abs. 2 BGB). Erst in diesem Zeitpunkt, d.h. mit dem tatsächlichen Vollzug des formfehlerhaften Schenkungsvertrags, war auch der steuerliche Tatbestand, an den das Gesetz - hier § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG - die Entstehung des Schenkungsteueranspruchs knüpft (§ 38 AO i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), vollständig erfüllt.

Da Ausgangspunkt für die Wertermittlung nach §§ 11,12 ErbStG der die Bereicherung 41 verkörpernde Erwerb i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ist und dieser Erwerb vorliegend in dem Grundstückgasse ... besteht, bemisst sich die Schenkungsteuer nach dem gemäß § 12 Abs. 3 i.V.m. §§ 145 ff BewG förmlich festzustellenden Grundbesitzwert. Mangels bereits erfolgter Bedarfswertfeststellung ist der - jederzeit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO änderbaren - Steuerfestsetzung einstweilen der von der Klägerin erklärte und vom Beklagten akzeptierte Einheitswert des Grundstücks i.H. von 69.100 DM zugrunde zu legen.

2. Der Beklagte hat es darüber hinaus zu Unrecht abgelehnt, die in dem angefochtenen 42 Steuerbescheid festgesetzte Schenkungsteuer gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG insoweit zu stunden, als sie auf den Kapitalwert des der Großmutter vorbehaltenen Wohnrechts entfällt.

Nach § 25 Abs. 1 Satz 1, 1. Alt. ErbStG wird der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen 43 wie hier - dem Schenker zustehen und insoweit den Erwerb des Beschenkten belasten, ohne Berücksichtigung dieser Belastungen besteuert. Die Steuer, die auf den Kapitalwert dieser Belastungen entfällt, ist jedoch gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG bis zu deren Erlöschen zinslos zu stunden.

Im vorliegenden Fall hatte sich die Großmutter der Klägerin zwar keinerlei Nutzungsrechte 44 dem streitigen Objektgasse ... vorbehalten. Sie hatte sich jedoch an dem mit notarieller Urkunde Nr. E 1166/1998 vom 1998 ebenfalls auf die Klägerin übertragenen Grundstück ein lebenslangliches unentgeltliches Wohnrecht einräumen lassen. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob die schenkweise Übertragung aller in den - insgesamt drei - notariellen Vertragsurkunden vom 1998 genannten Grundstücke als ein einziger, auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhender unentgeltlicher Erwerb anzusehen ist, oder ob wegen der verschiedenen Ausführungszeitpunkte (..... 1998 und 1998) und / oder der Erstellung dreier separater Urkunden mehrere rechtlich selbständige Steuerfälle (= Erwerbe) vorliegen. Denn auch für den letztgenannten Fall vertritt der Senat die Auffassung, dass der die Vorschenkung belastende Nutzungsvorbehalt zugunsten der Schenkerin im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG bei der Steuerfestsetzung für den Nacherwerb im Wege der Stundung nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu berücksichtigen ist (so bereits FG Köln, Urteil vom 5. April 2005 9 K 6814/01, StE 2005, 468, m.w.N., Rev. eingelegt, Az. des BFH II R 29/05, vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 28. Oktober 2004 IV 440/2003, EFG 2005, 621, mit Anm. Hoffmann, Rev. Eingelegt, Az. des BFH II R 73/04, Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 20. Dezember 2004 3 K 218/02, StE 2005, 186, Rev. eingelegt, Az. des BFH II R 10/05, FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19. September 1996 4 K 2761/95, ZEV 1996, 439, und Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 25 Rz. 35).

§ 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ordnet ein Abzugsverbot für bestimmte Belastungen an, die 45 ansonsten - d.h. ohne dieses Abzugsverbot - bereicherungsmindernd zu berücksichtigen wären. § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG sieht zwingend vor, dass die Steuer, die auf den Kapitalwert der nichtabzugsfähigen Belastung entfällt, bis zum Erlöschen dieser Belastung zinslos zu stunden ist. Nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung und dem

Normenzusammenhang ist somit eine Steuerstundung bei solchen Belastungen auszusprechen, die sich ohne das in Satz 1 der Vorschrift angeordnete Abzugsverbot bereicherungs-mindernd auswirken würden (vgl. BFH-Beschluss vom 20. September 2000 II B 109/99, BFH/NV 2001, 455).

Dies ist aber auch bei Belastungen der Fall, die ausschließlich in Bezug auf nach § 14 ErbStG zu berücksichtigende Vorerwerbe bestehen. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert hinzugerechnet werden. Bei der Ermittlung des früheren Werts eines Vorerwerbs wären nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG grundsätzlich die auf dem Vorerwerb ruhenden Lasten bereicherungs-mindernd zu berücksichtigen. Besteht die Belastung des Vorerwerbs jedoch zugunsten des Schenkers oder des Ehegatten des Erblassers (Schenkers), so untersagt § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG den Abzug der Belastung. Bei der Berechnung der für den Nacherwerb festzusetzenden Steuer wird in diesem Fall dem Nacherwerb der sogenannte "Bruttowert" des Vorerwerbs - d.h. der Wert ohne Abzug der Belastung - zugerechnet (FG Köln in StE 2005, 468).

Im Ergebnis ist dann aber als Ausgleich für dieses Abzugsverbot nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG der Teil des für den Nacherwerb festgesetzten Steuerbetrags zu stunden, der nur deshalb geschuldet wird, weil bei der nach § 14 ErbStG vorzunehmenden Berechnung der auf den Gesamterwerb entfallenden Steuer die Belastung des Vorerwerbs nicht bereicherungs-mindernd in Abzug gebracht werden kann. Ein Verstoß gegen die vom BFH angenommene Selbständigkeit von Vor- und Nacherwerb (vgl. BFH-Urteile vom 17. April 1991 II R 121/88, BFHE 164, 107, BStBl. II 1991, 522, 523, und vom 7. Oktober 1998 II R 64/96, BFHE 187, 53, BStBl. II 1999, 25) stellt diese Rechtsfolge gerade nicht dar (FG Köln in StE 2005, 468, und FG Nürnberg in EFG 2005, 519).

Im Streitfall ist der gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu stundende Betrag somit - auch bei Annahme mehrerer selbständiger Erwerbe - wie folgt zu berechnen:

Bruttowert des Vorerwerbs	95.392 DM	49
./. Kapitalwert des Wohnrechts	66.501 DM	50
(Bedarfswert des Grundstücks		51
gemäß Bescheid vom 23.12.1999:		52
	143.000 DM	53
: 18,6		54
= Jahreswert nach § 16 BewG:	7.688 DM	55
x Vervielfältiger gemäß Anlage 9 zu § 14 BewG		56
8,65 (Lebensalter der Berechtigten bei Beginn		57
des Wohnrechts: 71 Jahre)		58
= Kapitalwert des Wohnrechts	66.501,- DM)	59
		60

= Nettoerwerb 28.891 DM	
./. persönlicher Freibetrag 100.000 DM	61
= steuerpflichtiger Nettoerwerb 0 DM	62
x Steuersatz (7 v.H.)	63
= Schenkungsteuer Vorerwerb 0 DM	64
zu stundender Betrag 0 DM	65
Bruttowert des Vorerwerbs 95.392 DM	66
+ Bruttowert des Nacherwerbsgasse .. 69.100 DM	67
= Brutto-Gesamterwerb 164.492 DM	68
./. persönlicher Freibetrag 100.000 DM	69
= steuerpflichtiger Gesamterwerb (gerundet) 64.400 DM	70
x Steuersatz (7 v.H.) 4.508 DM	71
./. anzurechnende Steuer auf Vorerwerb 0 DM	72
= Steuer für Nacherwerbgasse .. 4.508 DM	73
Brutto-Gesamterwerb 164.492 DM	74
./. Kapitalwert des Wohnrechts 66.501 DM	75
= Nettoerwerb 97.991 DM	76
./. persönlicher Freibetrag 100.000 DM	77
= steuerpflichtiger Nettoerwerb 0 DM	78
darauf entfallende Steuer (7 v.H.) 0 DM	79
./. sofort fällige Steuer auf Vorerwerb 0 DM	80
= sofort fällige Steuer auf Nacherwerbgasse .. 0 DM	81
zu stundender Betrag 4.508,- DM ./.. 0,- DM = 4.508 DM	82
II. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit resultiert aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO.	83
III. Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zugelassen, ob und in welcher Weise eine bei der Besteuerung des Vorerwerbs im Wege der Stundung nach § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG berücksichtigte Duldungsauflage (Nutzungsvorbehalt) im Rahmen der Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG bei der Schenkungsteuerfestsetzung für den belastungsfreien Nacherwerb zu berücksichtigen ist.	84

