
Datum: 10.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1550/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0310.9K1550.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte die Klägerin zu Recht als Schenkerin und damit "Zweitschuldnerin" im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) in Anspruch genommen hat. 1

Die Klägerin freundete sich etwa Mitte der 90iger Jahre mit der Beschenkten, Frau K, an. Dabei entwickelte sich ein enges freundschaftliches Vertrauensverhältnis. 3

Nach ihrer Scheidung und aufgrund einer festgestellten Krebserkrankung verfiel Frau K zunehmend in eine depressive und pessimistische Stimmung, da sie sich Sorge um ihre Zukunft machte und unsicher war, wie sie ihre Existenz als Heilpraktikerin langfristig finanziell sichern könne. Aufgrund des bestehenden engen freundschaftlichen Verhältnisses mit Frau K und in dem Bestreben, diese in finanzieller Hinsicht für die Zukunft abzusichern, entschloss sich daher die Klägerin, die sehr vermögend ist und aus ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin über hohe monatliche Einkünfte in Höhe von etwa ... € verfügt, im Herbst 2004 dazu, Frau K einen größeren Geldbetrag zu schenken. Dieser Geldbetrag sollte es Frau K ermöglichen, sich eine eigene Praxis als Heilpraktikerin aufzubauen und ohne finanzielle Sorgen zu leben. Aus diesem Grunde überwies die Klägerin im November 2004 Frau K einen Betrag in Höhe 4

von ... €. Eine schriftliche Vereinbarung über diese Schenkung wurde zwischen der Klägerin und Frau K nicht getroffen.

Mit Schreiben vom 01.03.2005 teilte Frau K dem Finanzamt F mit, dass sie eine Schenkung in Höhe von ... € erhalten habe. Nach Abgabe dieser Mitteilung an den Beklagten als zuständigen Schenkungsteuerfestsetzungsfinanzamt gab Frau K im April 2005 eine entsprechende Schenkungsteuererklärung ab, die am 22.04.2005 zur Festsetzung einer Schenkungsteuer in Höhe von ... € führte. Die Schenkungsteuer wurde von Frau K aus dem geschenkten Geldbetrag gezahlt. 5

In der Folgezeit lernte die Klägerin über Frau K Herrn R kennen, der ihr als Rechtsanwalt vorgestellt wurde. Herr R konnte das Vertrauen der Klägerin dadurch gewinnen, dass er in einem Familienstreit der Klägerin mit ihrem Vater erfolgreich vermittelte. Bei Herrn R handelte es sich allerdings tatsächlich nicht um einen Rechtsanwalt, insbesondere verfügte Herr R nicht über die diesbezüglichen beruflichen Qualifikationen und war bereits mehrfach u. a. wegen Missbrauchs von Berufsbezeichnungen und Titeln vorbestraft. Dies war der Klägerin jedoch nicht bekannt. 6

Im September 2006 unterbreitete Herr R, der von der Schenkung der Klägerin an Frau K erfahren hatte, Frau K den Vorschlag, die von ihr entsprechend dem Schenkungsteuerbescheid des Beklagten am 22.04.2005 bezahlte Schenkungsteuer in Höhe von ... € wieder zurückzuholen. Herr R vertrat dabei die Auffassung, dass die Schenkung unter der Auflage gestanden habe, dass Frau K ihre Praxistätigkeit als Heilpraktikerin bis Ende April 2006 wieder aufnehme. Diese Auflage sei von Frau K jedoch nicht erfüllt worden. Obwohl Herr R bewusst war, dass zwischen der Klägerin und Frau K eine Vereinbarung mit diesem Inhalt nicht getroffen worden war, veranlasste er Frau K, den von ihm hinzugezogenen Steuerberater P aus G mit der Rückforderung der von ihr gezahlten Schenkungsteuer zu beauftragen. Unter Vorlage einer entsprechenden Vollmacht und eines von Herrn R erstellten, auf den 05.09.2006 datierten Schriftstücks, in dem die Klägerin den Widerruf der zugunsten von Frau K erfolgten Schenkung über ... € wegen Nichterfüllung der mit der Schenkung verbundenen Auflagen erklärte, beantragte der Steuerberater P am 29.09.2006 beim Beklagten die Aufhebung des Schenkungssteuerbescheids vom 22.04.2005 und die Erstattung der gezahlten Schenkungsteuer auf ein Bankkonto des Herrn R, dem die Erstattungsforderung abgetreten worden war. Auf entsprechende Aufforderung des Beklagten überreichte der Steuerberater P zum Nachweis des Inhalts der Schenkungsvereinbarung in der Folgezeit ein wiederum von Herrn R entworfenes, mit "Schenkungsvereinbarung" überschriebenes, auf den 28.10.2004 datiertes Schriftstück, das von der Klägerin und Frau K unterschrieben worden war. Danach war die Schenkung des Betrages in Höhe von ... € an die Auflage geknüpft, dass Frau K ihre Tätigkeit als Heilpraktikerin spätestens bis zum 30.04.2006 wieder aufnehme und für diesen Zweck eine Immobilie sowie alle medizinischen Geräte für die Ausübung ihrer Tätigkeit erwerbe. 7

Zum Nachweis der tatsächlich erfolgten Rückzahlung des Schenkungsbetrages an die Klägerin unterzeichneten Frau K und die Klägerin einen auf den 10.02. bzw. 18.02.2007 datierten Darlehensvertrag zwischen ihnen beiden, wonach die Klägerin Frau K in Höhe des Schenkungsbetrages ein Darlehen gewährt, auf das monatliche Zahlungen in Höhe von ... € erfolgen sollten. 8

Die vorstehenden von der Klägerin nicht angegriffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Strafurteil des Landgerichts E zum Az.: ..., in dem u. a. Herr R sowie Frau K u. a. wegen Steuerhinterziehung verurteilt wurden. 9

Am 19.09.2007 wurde vom Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung E ein Strafverfahren gegen die Klägerin, Frau K sowie die Herren R und P wegen des Verdachts eingeleitet, dass in der Zeit vom 05.09.2006 bis 27.02.2007 unrichtige Angaben bezüglich der Schenkungsteuer gemacht worden seien.

Die Klägerin selbst hat zu diesen Vorgängen im Rahmen ihrer Vernehmungen beim Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung E am 07.11.2007 sowie bei der Staatsanwaltschaft E am 10./11.01.2008 ausgeführt, soweit der Eindruck entstanden sei, die Schenkung der ... € an Frau K im Jahre 2004 habe tatsächlich unter einer Auflage gestanden, sei dies zu keinem Zeitpunkt der Fall gewesen. Der Klägerin sei es in erster Linie darum gegangen, Frau K in eine Lage zu versetzen, dass sie sich keine Sorgen mehr um ihre Zukunft machen müsse. Insbesondere habe sie Frau K nicht aufgetragen, ihr in irgendeiner Weise Rechnung über das ausgehändigte Geld zu legen. Der Betrag in einer Größenordnung von ... € sei der nach ihrer Schätzung erforderliche Finanzbedarf gewesen, damit Frau K endlich wieder in Ruhe und Zufriedenheit leben könne. Dieses Geld habe ihr zur freien Verfügung gestanden, wobei sie, die Klägerin, ohne dass überhaupt ein Wort darüber gesprochen worden sei, davon ausgegangen sei, dass Gelder, die von Frau K nicht benötigt würden, selbstverständlich an sie zurückfließen würden. Dieses Geld habe dazu dienen sollen, den Umzug von Frau K, den Erwerb eines Hauses und die Einrichtung einer Praxis sowie eine angemessene Lebenshaltung für einen entsprechenden Zeitraum sicherzustellen. Die Klägerin sei zu keinem Zeitpunkt davon ausgegangen, dass Gelder übrig bleiben würden. Die gesamte Zahlung sei auf reiner Vertrauensbasis erfolgt. 11

Etwa Mitte 2006 habe Herr R sie auf die Zahlung der ... € an Frau K angesprochen. Er habe sich den Sachverhalt schildern lassen. Sodann habe er gemeint, dass es sich gar nicht um eine Schenkung gehandelt habe, sondern um eine Schenkung unter Auflage. Er habe der Klägerin mitgeteilt, dass er sich um die Sache kümmern werde. Herr R habe Herrn Steuerberater P eingeschaltet und mitgeteilt, dass er sich gemeinsam mit Herrn P um die Richtigstellung der steuerlichen Behandlung der Geldzuwendung kümmern werde. 12

Zug um Zug seien in der Folgezeit Schriftstücke der Klägerin vorgelegt worden, die sie unterschrieben habe. Dies sei in der Regel so abgelaufen, dass eine Angestellte aus dem Steuerbüro P in der Firma der Klägerin aufgetaucht sei und ihr mitgeteilt habe, dass sie diese Unterlagen unterschreiben müsse und dass sie ja wisse, worum es gehe. Diese von ihr unterschriebenen Dokumente seien dann von der Angestellten des Steuerberatungsbüros P wieder mitgenommen worden. 13

Zuvor habe sich die Klägerin bei Herrn P oder bei Herrn R telefonisch erkundigt, was es mit diesen Unterlagen auf sich habe. Herr P habe dabei versichert, dass alles mit den Behörden in E abgesprochen sei und seine Richtigkeit habe. 14

Hinsichtlich der Schenkungsvereinbarung vom 28.10.2004 weist die Klägerin darauf hin, dass dieses Schriftstück erst später erstellt worden sei. Definitiv habe sie diese Schenkungsvereinbarung erst unterschrieben, nachdem von Herrn R und Herrn P die Richtigstellung veranlasst werden sollte. Bis dahin sei die Absprache zwischen ihr und Frau K nur mündlich erfolgt. 15

Der Widerruf der Schenkung vom 05.09.2006 sei von der Klägerin nicht unterschrieben worden. Unter diesem Dokument stehe definitiv nicht die Unterschrift der Klägerin. Seitens Herrn R sei telefonisch seinerzeit mitgeteilt worden, dass er im Besitz der Vollmacht der Klägerin sei und den Widerruf in ihrem Namen unterschrieben habe. 16

Die Klägerin erinnert sich, dass sie wegen des Darlehensvertrags ausdrücklich Herrn R gefragt habe, ob Frau K diesen Darlehensvertrag überhaupt unterzeichnen werde, da sie sich aufgrund des Darlehensvertrages zur Rückzahlung des gesamten Betrages verpflichte, der nach der gemeinsamen Absprache für andere Dinge, nämlich der Sicherung des Wohlbefindens von Frau K gedacht gewesen sei. Auch auf diese Frage hin sei ihr erklärt worden, dass die Angelegenheit mit Frau K, dem Steuerberater P sowie dem Finanzamt abgesprochen sei und sie diese Unterlagen beruhigt unterschreiben könne.

Insgesamt müsse sie mit allem Nachdruck darauf hinweisen, dass die entsprechenden Erklärungen und Hinweise von einem Steuerberater und einer Person, die sich ihr gegenüber mit Erfolg als Rechtsanwalt ausgegeben habe, erfolgt seien und dass sie von beiden Personen darauf hingewiesen worden sei, dass der Inhalt der gesamten Urkunden mit dem Finanzamt abgesprochen sei. Aus diesem Grunde sei sie der Auffassung, dass für sie keinerlei Anlass bestanden habe, an der Richtigkeit der Äußerung dieser beiden Personen und der von ihnen dargelegten Rechtsauffassung zu zweifeln und sich größere Gedanken zu machen, als sie die Verträge und Urkunden unterzeichnete, die letztlich zur Anweisung der beantragten Steuererstattung durch das Finanzamt geführt hätten. 18

Mit Schreiben vom 29.09.2006 teilte Herr Steuerberater P dem Beklagten für Frau K mit, dass die Schenkerin, die Klägerin, mit Schreiben vom 05.09.2006 die Schenkung vom 17.11.2004 wegen Nichterfüllung vereinbarter Auflagen widerrufen habe. Namens und Auftrage von Frau K beantragte Herr Steuerberater P die Aufhebung des Steuerbescheids vom 22.04.2005 nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. 19

Dabei überreichte Herr Steuerberater P das angeblich von der Klägerin erstellte und unterzeichnete Widerrufschreiben vom 05.09.2006, wonach diese die Schenkung über ... € an Frau K aus November 2005(4) wegen Nichterfüllung der vereinbarten Auflagen widerrufe. 20

Im Zuge der weiteren Korrespondenz mit dem Beklagten wurde auch die schriftliche Schenkungsvereinbarung vom 28.10.2004 überreicht, in deren § 3 festgehalten wird, dass die Schenkung an die Bedingung geknüpft ist, dass Frau K ihre Tätigkeit als Heilpraktikerin spätestens bis zum 30.04.2006 wieder aufnimmt, für diesen Zweck eine Immobilie sowie medizinische Geräte für die Ausübung der Tätigkeit erwirbt und überschießende Beträge zur Deckung von Anlaufverlusten verwendet. 21

In der Folgezeit wies der Beklagte Frau K darauf hin, dass eine Berichtigung des Schenkungssteuerbescheids nach § 29 ErbStG nur möglich sei, wenn das zuvor Geschenkte auch tatsächlich herausgegeben worden sei. Erst dann würde die bislang festgesetzte Schenkungsteuer erlöschen. 22

Darauf hin überreichte Frau K den Darlehensvertrag vom 10.09.2006, wonach zwischen Frau K und der Klägerin vereinbart worden sei, dass die Klägerin Frau K ein Darlehen in Höhe von ... € gewähre. Das Darlehen sollte mit 5 % verzinst werden. Die Rückzahlung sollte in monatlichen Raten in Höhe von ... €, beginnend mit dem 15.04.2007, erfolgen. 23

Auf der Grundlage dieses Darlehensvertrags erließ der Beklagte am 27.02.2007 einen nach § 175 Abs.1 Nr. 2 AO geänderten Schenkungssteuerbescheid, der unter Berücksichtigung der von Frau K aus dem geschenkten Geldbetrag gezogenen Nutzungen gemäß § 29 Abs. 2 ErbStG nunmehr nur noch von einem Wert des Erwerbs in Höhe von ... € ausging und Schenkungsteuer in Höhe von ... € auswies. 24

Auf einen entsprechenden Einwand von Frau K hin wurde dieser Schenkungsteuerbescheid am 12.03.2007 aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen dahingehend geändert, dass die gezogenen Nutzungsvorteile nur noch in Höhe eines steuerpflichtigen Erwerbs von ... € angesetzt wurden und dementsprechend Schenkungsteuer in Höhe von ... € festgesetzt wurde.	
Der Erstattungsbetrag in Höhe von insgesamt ... € wurde aufgrund der von Frau K vorgelegten Abtretungsanzeige seitens des Beklagten auf ein Konto von Herrn R überwiesen.	26
In der Folgezeit beauftragte der Beklagte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E mit der Prüfung der Zuwendungen der Klägerin an Frau K.	27
Aufgrund der Einlassungen der Klägerin gelangte der Beklagte dabei zu der Feststellung, dass die Schenkung des Barbetrages in Höhe von ... € an Frau K im Jahre 2004 nicht unter einer Auflage erfolgt sei. Erst durch massives Einwirken des Generalbevollmächtigten der Klägerin, Herrn R, sei im Nachhinein ein Sachverhalt konstruiert worden, der zur Erstattung der Schenkungsteuer im Jahre 2007 geführt habe. Die dazu vorgelegten Dokumente seien nachträglich verfasst worden und stimmten nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten überein.	28
Aus diesem Grunde erließ der Beklagte am 11.01.2008 einen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Schenkungsteuerbescheid gegen Frau K, der nunmehr wiederum von einer Schenkung in Höhe von ... € ausging und der erneut zu einer Steuerfestsetzung in Höhe von ... € gelangte.	29
Hiergegen legte Frau K fristgerecht Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 01.07.2008 als unbegründet zurückgewiesen wurde.	30
Nachdem sich die Schenkungsteuer gegenüber Frau K nicht betreiben ließ, wies der Beklagte die Klägerin mit Schreiben vom 23.09.2008 darauf hin, dass sie gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG neben der Beschenkten ebenfalls als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden könne. Das Steuerschuldverhältnis sei zwar durch Zahlung der Schenkungsteuer zwischenzeitlich erloschen gewesen. Dennoch sei die nunmehr beabsichtigte Inanspruchnahme der Klägerin als Schenkerin und Gesamtschuldnerin nicht ermessensfehlerhaft. Denn die aktuelle Sachlage sei durch Umstände eingetreten, die auch die Klägerin zu vertreten habe.	31
Mit Schenkungsteuerbescheid vom 03.11.2008 wurde die Klägerin wegen der Schenkung in Höhe von ... € als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen und gegen sie Schenkungsteuer in Höhe von ... € festgesetzt.	32
In den Erläuterungen zu diesem Bescheid führte der Beklagte aus, dass die Festsetzung der Schenkungsteuer gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG auch gegenüber dem Schenker erfolgen könne. Denn bei Zuwendungen unter Lebenden seien sowohl der Beschenkte als auch der Schenker nach § 44 Abs. 1 Satz 1 AO Gesamtschuldner. Jeder der Gesamtschuldner schulde die gesamte Leistung, § 44 Abs. 1 Satz 2 AO. Die Inanspruchnahme des Schenkers liege im Ermessen des Finanzamts. Sie sei im vorliegenden Fall rechtsfehlerfrei, da die Erhebung der gesamten festgesetzten Schenkungsteuer bei der Beschenkten aufgrund der bekannten wirtschaftlichen Situation keinen Erfolg verspreche	33
Hiergegen hat die Klägerin am 05.11.2008 Einspruch eingelegt.	34
	35

Nach einer ausführlichen Korrespondenz zwischen der Klägerin und dem Beklagten ist das Verfahren im Mai 2009 an die Rechtsbehelfsstelle abgegeben worden.

Am 12.05.2009 hat die Klägerin Untätigkeitsklage gegen den Beklagten erhoben und dabei geltend gemacht, dass über den am 05.11.2008 gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 03.11.2008 eingelegten Einspruch bis zur Klageeinreichung trotz mehrfacher Mahnung nicht entschieden worden sei. Damit sei die Untätigkeitsklage zulässig. 36

Hinsichtlich der Begründetheit ihrer Klage weist die Klägerin darauf hin, dass der Beklagte selbst in seiner Begründung des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids zutreffend darauf hingewiesen habe, dass das ehemalige Steuerschuldverhältnis durch vollständige Zahlung der Schenkungsteuer im Jahre 2009 zwischenzeitlich erloschen gewesen sei. Damit sei jedoch die infolge der Schenkung im Jahre 2005 gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG entstandene Gesamtschuldnerschaft durch die seinerzeitige Zahlung im Jahre 2005 unwiderruflich erloschen. Denn aus den Vorschriften der §§ 44, 37 AO ergebe sich, dass, soweit die Leistung des einen Gesamtschuldners dem anderen zustatten komme, die Befreiung des anderen endgültig sei. Werde das Geleistete sodann an einen der Gesamtschuldner zu Unrecht erstattet, lebe die erloschene Forderung gegen den anderen Gesamtschuldner nicht mehr auf. Die Finanzbehörde habe lediglich gegen den Leistungsempfänger einen Rückforderungsanspruch. 37

Da, wie der Beklagte zu Recht ausführe, das Steuerschuldverhältnis durch die Zahlung des einen Gesamtschuldners, der Frau K, zwischenzeitlich erloschen gewesen sei, lebe die - nochmals geltend gemachte - Schenkungsteuer nicht mehr auf. 38

Insoweit stünden auch die Grundsätze von Treu und Glauben in Gestalt der Verwirkung einer Inanspruchnahme der Klägerin entgegen. Denn diese habe nach dem erstmaligen Schenkungsteuerbescheid und der Bezahlung der Schenkungsteuer durch Frau K berechtigterweise darauf vertrauen dürfen, dass sie für diese Steuer nicht mehr in Anspruch genommen werde. 39

Darüberhinaus liege der Rückerstattung eine Amtspflichtverletzung zugrunde. Dem Beklagten sei zunächst mit Datum vom 05.09.2006 ein von Herrn R gefälschtes Schreiben vorgelegt worden, in dem angeblich die Schenkung durch die Klägerin widerrufen worden sei. Die bekanntermaßen nicht mögliche tatsächliche Rückzahlung der geschenkten ... € habe durch die gleichzeitige Vereinbarung eines Darlehens zwischen der Klägerin und der Darlehensnehmerin, Frau K, über diese Summe ersetzt werden sollen. 40

Mit Schreiben vom 09.02.2007 habe der Beklagte unter Hinweis auf die Rechtslage nach § 29 ErbStG zunächst zutreffend dargelegt, dass die festgesetzte Schenkungssteuer erst dann erlösche, wenn bzw. nachdem das Geschenke auch tatsächlich herausgegeben worden sei. Allein der vorgelegte Darlehensvertrag sei als bloße Verpflichtung auf keinen Fall ausreichend. 41

Am 22.02.2007 sei sodann an Amtsstelle ein weiterer Darlehensvertrag über das zurückgegebene Geldgeschenk - diesmal wirksam zwischen der Klägerin und der Darlehensschuldnerin K abgeschlossen - dem Beklagten zur Prüfung vorgelegt worden. 42

Im Gegensatz zu seinem vorherigen Verhalten und seinen zutreffenden rechtlichen Hinweisen bezüglich der Voraussetzungen des § 29 ErbStG habe der Beklagte diesen zweiten bloßen Verpflichtungsvertrag überraschend und entgegen § 364 Abs. 2 BGB rechtsirrig als die von ihm vorher selbst geforderte tatsächliche Herausgabe des geschenkten 43

Geldbetrages qualifiziert und die Schenkungsteuer erstattet.

Um diese Schenkungsteuer zurückzuerhalten, habe er sodann unter Hinweis auf § 20 ErbStG 44
den Zweitschuldner-Schenkungssteuerbescheid erlassen.

Demgegenüber sei noch einmal mit Nachdruck hervorzuheben, dass der angefochtene 45
Schenkungssteuerbescheid bzw. Zweitschuldnerscheid nach Maßgabe der §§ 44 Abs. 2, 37
AO bzw. § 20 ErbStG rechtswidrig sei, weil das ursprüngliche Steuerschuldverhältnis durch
Zahlung endgültig erloschen sei.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass das Amtsgericht E am 06.07.2009 die Klägerin vom 46
Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung freigesprochen habe.

Insbesondere sei es für das Ergebnis des vorliegenden Rechtsstreits unerheblich, inwieweit 47
im Streitfall grober Undank der Beschenkten im Sinne des § 530 BGB zu bejahen sei und
insoweit die Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 ErbStG als erfüllt anzusehen seien. Ebenso
sei es unerheblich, inwieweit insofern eine tatsächliche Rückgabe erfolgt sei. Entscheidend
sei im Streitfall, dass das Schenkungssteuerschuldverhältnis durch ursprüngliche Zahlung
endgültig erloschen sei. Hieran vermöge auch die unrechtmäßige Erstattung der
Schenkungssteuer an die Beschenkte nichts zu ändern.

Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, die Erstattung beruhe nicht auf einem 48
Rechtsfehler, sondern sei rechtmäßig erfolgt, sei dies unzutreffend. Auch wenn die
notwendige Bedingung für die Anwendbarkeit des § 29 ErbStG - das Vorliegen des
Widerrufsgrundes "grob undankbar" - nach Auffassung des Beklagten erfüllt sei, fehle es an
der vom Beklagten selbst zu Recht geforderten hinreichenden Bedingung der tatsächlich
erfolgten Rückgabe des Geschenks. Dass eine tatsächliche Rückgabe erfolgt sei, sei von
Niemandem behaupten worden. Vielmehr habe der Beklagte entgegen seinem zutreffenden
vorherigen Hinweis den ihm vorgelegten bloß obligatorischen Darlehensvertrag für alle
überraschend rechtsirrig als tatsächliche Rückgabe qualifiziert.

Klarzustellen sei, dass kein Sachverhalt vorgetäuscht worden sei. Der Widerrufsgrund der 49
Schenkungssteuer - grober Undank der Beschenkten - habe objektiv vorgelegen, was der Beklagte
auch nunmehr anerkenne. Der Widerruf sei auch gegenüber dem Beklagten mehrfach erklärt
worden.

Der Klägerin sei das kriminelle, grob undankbare Verhalten der Frau K Mitte 2006 bekannt 50
geworden. Auch hierauf gestützt habe sie den Widerruf am 05.09.2006 erklärt. Der
Prozessbevollmächtigte der Klägerin habe zudem den Widerruf der Schenkung wegen
grobem Undanks gegenüber Frau K sowie deren Rechtsanwalt Ende 2007 mehrfach mündlich
erklärt.

Die Klägerin beantragt, 51

den Schenkungssteuerbescheid vom 03.11.2008 aufzuheben, 52

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 53

Der Beklagte beantragt, 54

die Klage abzuweisen. 55

56

Seiner Ansicht nach ist es nicht durch einen Rechtsfehler auf Seiten des Beklagten bei der Anwendung des § 29 ErbStG zu einer unberechtigten Erstattung der Steuer gekommen, die zum Erlöschen der Gesamtschuldnerschaft geführt habe. Die Erstattung sei allein aufgrund des Berichtigungsantrags nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vom 29.09.2006 unter Berücksichtigung des vorgetäuschten Sachverhalts erfolgt und daher nach den dem Beklagten zugänglichen Informationen rechtmäßig gewesen.

Soweit die Klägerin auf dem Standpunkt stehe, die Schenkungsteuer sei nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 530 BGB aufzuheben, sei darauf hinzuweisen, dass zur abschließenden Prüfung der Anwendbarkeit des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG noch Unterlagen und Erläuterungen notwendig seien. So sei ein Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung über den tatsächlichen Widerruf der Schenkung und den Zeitpunkt dieses Widerrufs zu erbringen. Denn die Klägerin habe in ihren Vernehmungen selbst ausgeführt, den Widerruf vom 05.09.2006 nicht selbst unterschrieben zu haben. Insbesondere müsse die Klägerin angeben, zu welchem Zeitpunkt ihr das Verschulden der Beschenkten, also der Frau K, bekannt bzw. bewusst geworden ist und somit der Rückforderungsgrund eingetreten sei. Erforderlich sei weiterhin eine detaillierte Aufstellung über sämtliche Forderungen der Klägerin gegen Frau K und der bislang von Frau K an die Klägerin zurückgeführten Gelder. Die Klägerin müsse weiterhin den Nachweis erbringen, dass der Rückforderungsanspruch tatsächlich durchgesetzt werde.

Entscheidungsgründe: 58

Die Klage ist nicht begründet. 59

Der Beklagte hat die Klägerin zu Recht gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG als Schenkerin in Anspruch genommen. Die Klägerin wird durch den angefochtenen Verwaltungsakt, den Schenkungsteuerbescheid vom 03.11.2008 nicht in ihren Rechten im Sinne des § 100 Abs. 1 FGO verletzt. 60

I. Der Beklagte hat die Schenkungsteuer zu Recht gegenüber der Klägerin als Schenkerin nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG festgesetzt. Die Tatsache, dass nach der erstmaligen Festsetzung und Bezahlung der Schenkungsteuer diese nach § 47 AO erloschen war, steht der nachfolgenden Inanspruchnahme der Klägerin als Schenkerin auf der Grundlage eines geänderten Schenkungsteuerbescheids nicht entgegen. 61

1. Gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG schulden sowohl Beschenkter als auch Schenker die Schenkungsteuer. Sie sind daher Gesamtschuldner nach § 44 Abs. 1 Satz 1 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. 1 AO entbehrlich ist. Setzt das Finanzamt die Schenkungsteuer gegen den Bedachten 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 Bedachten zu halten (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 2/07, BStBl II 2008, 897). Aber nicht nur aus dem Charakter der Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer folgt, dass die Schenkungsteuer zunächst gegenüber dem Bedachten, dem Beschenkten, festzusetzen ist, auch der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG, wonach bei einer Schenkung auch der Schenker Steuerschuldner ist, lässt eindeutig das Rangverhältnis erkennen, dass hinsichtlich der Inanspruchnahme von Bedachtem und Schenker im Rahmen 62

der Festsetzung der Schenkungsteuer zu beachten.

Die Festsetzung der Schenkungsteuer gegenüber dem Schenker hat erst dann zu erfolgen, wenn die Inanspruchnahme des Beschenkten erfolglos geblieben ist oder als nicht zweckmäßig erscheint (vgl. hierzu Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke, Kommentar zum ErbStG, 1. Aufl. 2009, § 20 Rn. 4 ff.; Richter in Viskorf/Knobel/Schuck, Kommentar zum ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 20 Rn. 8; Kien-Hümbert in Moench/Kien-Hümbert/ Weinmann, Kommentar zum ErbStG, Stand Juli 2009, § 20 Rn. 7 ff.; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, Stand März 2009, § 20 Rn. 27). 63

2. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Beklagte im Rahmen des nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Schenkungsteuerbescheids vom 11.01.2008 zunächst die Beschenkte, Frau K, in Anspruch genommen und deren Inanspruchnahme unstreitig nicht zur Beitreibung der entstandenen Schenkungsteuer geführt hat, ist es unter Ermessensgesichtspunkten nicht zu beanstanden, dass der Beklagte im Anschluss hieran am 03.11.2008 einen Schenkungsteuerbescheid gegen die Klägerin als Gesamtschuldnerin im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG erlassen hat. 64

Der Beklagte hat auch in den Erläuterungen zum angefochtenen Schenkung-steuerbescheid seine Ermessenserwägungen für die Inanspruchnahme der Klägerin in nicht zu beanstandender Weise dargelegt. Er hat insoweit ausgeführt, dass es im Streitfall rechtsfehlerfrei sei, die Klägerin in Anspruch zunehmen, da die Erhebung der gesamten festgesetzten Schenkungsteuer bei der Beschenkten aufgrund deren wirtschaftlicher Situation keinen Erfolg verspreche. 65

Diese tatsächlichen Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme werden von der Klägerin letztlich auch nicht substantiiert in Frage gestellt. 66

3. Soweit die Klägerin demgegenüber geltend gemacht hat, die Vorschrift des § 44 Abs. 2 Satz 1 AO schließe im Streitfall ihre Inanspruchnahme aus, so ist diese Rechtsauffassung nicht zutreffend. Zwar entspricht es allgemeiner Auffassung, dass in dem Fall, in dem die Steuerschuld von einem Gesamtschuldner erfüllt wird, der gesamte Steueranspruch gemäß § 47 AO erlischt und nicht mehr gegenüber einem anderen Gesamtschuldner geltend gemacht werden kann. 67

Dies soll nach einhelliger Meinung insbesondere auch dann gelten, wenn die Finanzbehörde die an sie geleistete Steuerschuld ohne Rechtsgrund an einen oder mehrere Gesamtschuldner erstattet. In diesem Fall entsteht nur gegenüber dem jeweiligen Leistungsempfänger dieser rechtsgrundlosen Zahlung ein Erstattungsanspruch. Die Schuld lebt in diesem Fall gegenüber den anderen Gesamtschuldnern, die von der Erstattung nicht berührt wurden, nicht wieder auf (vgl. König in Pahlke/König, Kommentar zur Abgabenordnung, 2. Auflage 2009, § 44 Rn. 18; Kruse in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand Juli 2008, § 44 Rn. 22; Buciek in Beermann/Golsch, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand April 2000, § 44 Rn. 61; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Stand März 2008, § 44 Rn. 30; Schwarz, Kommentar zur Abgabenordnung, Stand Februar 2009, § 44 Rn. 20; Ratschow in Klein, Kommentar zur Abgabenordnung, 10. Aufl. 2009, § 44 Rn. 16). 68

Der Senat versteht diese einhellige Auffassung in Literatur und Rechtsprechung jedoch dahingehend, dass nur diejenigen Fälle gemeint sind, in denen die Finanzverwaltung ohne eine konkrete Veranlassung und damit ohne jeglichen Rechtsgrund, insbesondere ohne Erlass eines Änderungsbescheids, eine Erstattungszahlung vornimmt. In diesem Fall soll die 69

zunächst bestehende und durch die ursprüngliche Zahlung erloschene Steuerforderung nicht wieder aufleben, insbesondere nicht gegenüber denjenigen Gesamtschuldnern geltend gemacht werden können, an die die Erstattung nicht vorgenommen wurde.

Im Falle des Ergehens eines Änderungsbescheids, der zu einer Herabsetzung der festgesetzten Steuer führt, erfolgt die Erstattung des überbezahlten Steuerbetrages jedoch nicht ohne Rechtsgrund. Rechtsgrundlage für die betreffende Erstattung ist dann vielmehr der betreffende Änderungsbescheid, der zu einer Herabsetzung der Steuer geführt hat und mithin den Rechtsgrund für die Erstattung gemäß §§ 37, 218 Abs. 1 AO bildet. 70

Kommt es im Anschluss hieran wiederum zu einer Heraufsetzung des festzusetzenden Steuerbetrages auf der Grundlage einer wirksamen Berichtigungsvorschrift und im Rahmen eines weiteren Änderungsbescheids, sei es aufgrund nachträglich bekanntgewordener Tatsache, sei es aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses, so entsteht hierdurch ein neuer Steueranspruch, für den auch alle Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden können, der mithin auch gegenüber allen Gesamtschuldnern Wirkung entfaltet. Der Umstand, dass die Steuer insoweit ursprünglich bereits in dieser Höhe festgesetzt gewesen und durch Zahlung erloschen ist, wird durch die Tatsache bedeutungslos, dass zwischenzeitlich eine Herabsetzung der Steuerfestsetzung auf der Grundlage eines Änderungsbescheids erfolgt ist und der über die nunmehr festgesetzte Steuer hinausgehende und gezahlte Steuerbetrag zwingend zu erstatten ist. Eine solche Erstattung erfolgt mithin nicht rechtsgrundlos, sondern wird vielmehr durch den betreffenden Änderungsbescheid begründet und ist zwingend rechtlich geboten. Kommt es sodann im Rahmen eines weiteren Änderungsbescheids zu einer erneuten Erhöhung der festzusetzenden Steuer, etwa auf den ursprünglichen Steuerbetrag, so entsteht in diesem Umfang ein neuer Steueranspruch gegenüber allen von der Steuerfestsetzung betroffenen Gesamtschuldnern, die sich deshalb insoweit auch nicht auf das Erlöschen der ursprünglichen Steuerfestsetzung in dieser Höhe berufen können. 71

Die Rechtsauffassung der Klägerin, wonach die ursprünglich festgesetzte Schenkungsteuer durch Zahlung unabänderlich erloschen sei, ist im Streitfall nicht durchgreifend. Die aufgrund eines Änderungsbescheids und deshalb gerechtfertigte Erstattung erfolgte gerade nicht rechtsgrundlos. Die sodann aufgrund eines weiteren Änderungsbescheids vom Beklagte vorgenommene Heraufsetzung der Schenkungsteuer auf den ursprünglichen Steuerbetrag führt zur Entstehung eines neuen Steueranspruchs, für den auch die Klägerin als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen werden kann. 72

Dabei kann in diesem Zusammenhang die Frage dahingestellt bleiben, ob die Besteuerung des Nutzungsvorteils nach § 29 Abs. 2 ErbStG zu einer eigenständigen Steuerfestsetzung im Hinblick auf eine erneute, selbständige steuerpflichtige Schenkung in Gestalt der Gewährung des Nutzungsvorteils am ursprünglichen Schenkungsgegenstand führt (so Meincke, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 15. Auflage 2009, § 29 Rn. 3 und Moench in Moench /Kien-Hümbert/Weinmann, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand Juni 2007, § 29 Rn. 24), oder ob insoweit lediglich eine Beschränkung der ursprünglichen steuerpflichtigen Schenkung auf den verbleibenden Nutzungsvorteil, anstelle einer erneuten selbständigen Schenkung stattfindet (so Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand März 2009, § 29 Rn. 58; Pahlke in Fischer/Jüptner/Pahlke, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 1. Auflage 2009, § 29 Rn. 101; Knobel in Viskorf/Knobel/Schuck, Kommentar zum ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 29 Rn. 44; Kapp/Ebeling, Kommentar zum ErbStG, Stand November 2009, § 29 Rn. 62). 73

Denn sieht man in der Besteuerung des Nutzungsvorteils einen eigenständigen steuerpflichtigen Schenkungsvorgang, so hätte der Beklagte keinen geänderten Bescheid 74

erlassen dürfen, sondern die ursprüngliche Festsetzung gänzlich aufheben und die Besteuerung des Nutzungsvorteils in einem eigenständigen Steuerbescheid vornehmen müssen. Aber auch in diesem Fall wäre, ebenso wie bei der vom Beklagten tatsächlich vorgenommenen Herabsetzung der Schenkungsteuer im Rahmen des Änderungsbescheids, die Rechtsgrundlage für die ursprüngliche Zahlung der Schenkungsteuer rückwirkend entfallen, und zwar vollständig und nicht lediglich partiell. Und auch in diesem Fall wäre die Erstattung nicht rechtsgrundlos erfolgt, sondern aufgrund der vollständigen Aufhebung des Bescheids ebenfalls zwingend erforderlich gewesen. Denn gemäß § 218 Abs. 1 AO vermag nur ein Steuerbescheid die Erhebung und das Behalten der festgesetzten Steuer zu rechtfertigen. Wird der Steuerbescheid insgesamt aufgehoben, ist die festgesetzte und gezahlte oder beigetriebene Steuer insgesamt zu erstatten; wird hingegen der Steuerbescheid geändert und dabei die Steuerfestsetzung herabgesetzt, so ist der überbezahlte Teil zurück zu zahlen, da es für sein Behalten dann keinen Rechtsgrund gibt. In einem wie dem anderen Fall erfolgt die Erstattung damit nicht rechtsgrundlos.

4. Soweit die Klägerin den Standpunkt vertritt, die erstmalige Änderung des Schenkungsteuerbescheides sei zu Unrecht erfolgt und damit fehle es auch für die darauf gegründete Erstattung des gezahlten Schenkungsteuerbetrages an einem Rechtsgrund, so kann sich der Senat auch dieser Sichtweise nicht anschließen. 75

Dem Beklagten wurden unter tatkräftiger - wenn auch nicht strafrechtlich relevanter - Mithilfe der Klägerin nachträglich erstellte schriftliche Unterlagen über eine Schenkung unter Auflagen, einen Widerruf der Schenkung wegen Nichterfüllung sowie eine Umwandlung der Schenkung in ein Darlehensverhältnis vorgelegt. Aufgrund des damit einhergehenden Sachvortrags sowie der vorgelegten Unterlagen durfte der Beklagte berechtigterweise davon ausgehen, dass die Klägerin die Schenkung zu Recht wegen Nichterfüllung der vereinbarten Auflagen gegenüber Frau K widerrufen hat. 76

Einzig die Frage, ob die für ein Erlöschen der Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zwingend erforderliche Herausgabe des Schenkungsgegenstandes an die Klägerin bereits erfolgt war, galt es noch zu klären. Diesbezüglich ist dem Beklagten ein Darlehensvertrag vorgelegt worden, dessen wirtschaftlicher Gehalt darauf hinaus lief, dass die Klägerin als Rechtsinhaberin einer "Darlehensforderung" in Höhe des Schenkungsbetrages gegenüber Frau K angesehen werden sollte und Frau K diesen "Darlehensbetrag" in Raten und unter entsprechender Verzinsung zurückführen sollte. 77

Berücksichtigt man nunmehr, dass nach der Rechtsprechung und dem Fachschrifttum für das Vorliegen einer Herausgabe des Geschenks im Sinne des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlich ist, dass der Schenker seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt, dass hierfür neben der Besitzverschaffung für den Schenker aber auch jeder andere zivilrechtliche Weg eröffnet ist, der ihn in seine ursprüngliche wirtschaftliche Rechtsposition wieder einsetzt (vgl. hierzu Pahlke in Fischer/Jüptner/Pahlke, Kommentar zum ErbStG, 1. Aufl. 2009, § 29 Rn. 8; Knobel in Viskorf/Knobel/Schuck, Kommentar zum ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 29 Rn. 7; Moench in Moench/Kien-Hümbert/Weinmann, Kommentar zum ErbStG, Stand Juli 2009, § 29 Rn. 3; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, Stand März 2009, § 29 Rn. 5, alle m. w. N. zur Rspr. des BFH), so erachtet der erkennende Senat den vom Beklagten eingenommenen Rechtsstandpunkt, wonach auch die Begründung eines Darlehensverhältnisses hinsichtlich des geschenkten und nunmehr zurückgeforderten Geldbetrages eine Rechtsposition des Schenkers begründet, die seiner ursprünglichen Rechtsstellung wirtschaftlich vergleichbar ist, für zumindest vertretbar. 78

Vor diesem Hintergrund kann dem Beklagten in Anbetracht der Vorlage des Darlehensvertrages nicht der Vorwurf gemacht werden, er habe rechtsfehlerhaft und zu früh die betreffende Erstattung vorgenommen. Aufgrund der Vorlage des Darlehensvertrages konnte der Beklagte vielmehr davon ausgehen, dass die Klägerin nunmehr wieder in die Rechtsposition als Vermögensinhaberin des Geldbetrages, den sie im Darlehenswege an Frau K zur zeitweisen Nutzung überlassen hat, eingetreten ist und mithin aufgrund deren Rückzahlungsverpflichtung wieder ihre ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlangt hat.

Aber selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die erstmalige Änderung des Schenkungsteuerbescheids, die zu der Erstattung geführt hat, rechtsfehlerhaft erfolgt wäre, da der betreffende Änderungsbescheid mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht hätte geändert werden dürfen, so würde auch dies zu keinem anderen Ergebnis führen. Die Erstattung ist auch in diesem Fall nicht rechtsgrundlos erfolgt, sondern war gestützt auf den Rechtsgrund eines Änderungsbescheides, der seinerseits möglicherweise fehlerhaft ergangen ist, jedoch für die Dauer seines Bestehens einen tauglichen und gültigen Rechtsgrund für die Erstattung der Schenkungsteuer darstellt.

80

5. Letztlich stehen einer Inanspruchnahme der Klägerin nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG auch nicht die Grundsätze von Treu und Glauben in Gestalt des Verwirkungstatbestandes entgegen. Denn diese Grundsätze erfordern neben weiteren unverzichtbaren Tatbestandsmerkmalen unter anderem, dass der Steuergläubiger über einen längeren Zeitraum hinweg seine Rechte gegenüber dem Steuerschuldner nicht gelten macht, wobei dieser Zeitraum die allgemeine Festsetzungsverjährung deutlich und nachhaltig übersteigen muss (vgl. insoweit nur Gersch in Klein, Kommentar zur Abgabenordnung, 10. Auflage 2009, § 4 Rn. 21; Pahlke in Pahlke/König, Kommentar zur Abgabenordnung, 2. Auflage 2009, § 4 Rn. 39 ff., beide m. w. N. zur ständigen Rechtsprechung des BFH).

81

In Anbetracht einer Zeitspanne von knapp 4 Jahren zwischen dem Schenkungsvorgang und der Inanspruchnahme der Klägerin sind die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Verwirkung nicht gegeben.

82

II. Soweit die Klägerin letztlich noch der Ansicht ist, dass selbst wenn ihre Inanspruchnahme als Schenkerin gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG entgegen § 44 AO zulässig sein sollte, die Schenkungsteuer ihr gegenüber jedoch inzwischen gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit wegen der ihr zustehenden und ausgeübten Rückforderungsrechte gegenüber Frau K erloschen sei, so greift auch dieser Einwand nicht durch.

83

1. So steht der Klägerin kein vertragliches Rückforderungsrecht, etwa aufgrund eines Widerrufs- oder Rücktrittsvorbehalts zu. Denn nach den eigenen Darstellungen der Klägerin in ihren Vernehmungen enthielt der ursprüngliche und tatsächlich in mündlicher Form abgeschlossene Schenkungsvertrag keine derartigen Vorbehalte. Ob ein solches vertragliches Rückforderungsrecht später vereinbart worden ist, ist unbeachtlich. Denn das vertragliche Rückforderungsrecht muss seine Grundlage in dem ursprünglichen Schenkungsvertrag haben, insbesondere führt die nachträgliche Vereinbarung eines Rückforderungsrechts nicht zu einem Erlöschen der Schenkungsteuerpflicht (vgl. Meincke, Kommentar zum ErbStG, 15. Auflage 2009, § 29 Rn. 7).

84

2. Aber auch für das Eingreifen gesetzlicher Rückforderungsrechte bestehen weder nach dem Sachvortrag der Klägerin noch nach Aktenlage hinreichenden Anhaltspunkte.

85

86

a) So stand die ursprüngliche, mündliche und tatsächlich durchgeführte Schenkungsvereinbarung nicht unter einem Auflagenvorbehalt im Sinne der §§ 525, 527 BGB. Die später, im Jahre 2006 erstellte und auf den 28.10.2004 rückdatierte, entsprechende Auflagen beinhaltende schriftliche Vereinbarung hat insoweit steuerrechtlich keine Bedeutung. Abgesehen davon, dass nicht ganz klar geworden ist, ob die Klägerin diese schriftliche Vereinbarung in voller Kenntnis ihres Inhalts und mit Rechtsbindungswillen unterschrieben hat, können solche nachträglichen zivilrechtlichen Gestaltungen einen einmal verwirklichten Besteuerungssachverhalt nicht mehr ändern. Denn nach § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis mit dem Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Steuergesetz die Steuerpflicht knüpft, ohne dass dieser unabänderlich entstandene Steueranspruch durch zivilrechtliche Gestaltungen noch einmal rückwirkend verändert werden kann (vgl. Brockmeyer/Ratschow in Klein, Kommentar zur AO, 10. Auflage 2009, § 38 AO Rn. 11; König in Pahlke/König, Kommentar zur AO, 2. Auflage 2009, § 38 AO Rn. 27, beide m. w. N. zur st. Rspr. des BFH).

b) Im Streitfall lag auch keine Zweckschenkung vor, die die Klägerin zur Ausübung eines Rückforderungsrechts berechtigen würde. Bei der Zweckschenkung ist ein über die Bereicherung des Beschenkten hinausgehender Zweck, der anders als bei der ausdrücklich vereinbarten Auflage nicht in den Vertragstext aufgenommen wird, Inhalt oder Geschäftsgrundlage des Schenkungsrechtsgeschäfts. Dabei ist der verfolgte Zweck von insoweit unbeachtlichen Motiven, Empfehlungen oder Wünschen zu unterscheiden. Anders als bei der Auflage besteht insoweit auch kein Anspruch auf Vollziehung des erwarteten Zwecks, gegebenenfalls jedoch ein bereicherungsrechtlicher Rückforderungsanspruch (vgl. dazu nur Mansel in Jauernig, Kommentar zum BGB, 13. Auflage 2009, § 527 Rn. 4). Die Klägerin hat selbst im Rahmen ihrer Vernehmungen ausgeführt, dass es ihr in erster Linie darum gegangen sei, Frau K in eine Lage zu versetzen, dass sie sich um ihre Zukunft keine Sorge mehr machen müsse. Das geschenkte Geld habe ihr daher zur freien Verfügung gestanden. Aus diesen Ausführungen vermag der Senat jedoch nicht zu erkennen, dass die Klägerin Frau K den Geldbetrag allein zu dem Zweck eines Immobilienerwerbs sowie der Eröffnung einer Heilpraktiker-Praxis geschenkt hat, sondern dass es sich bei diesen Vorstellungen vielmehr um rechtlich unverbindliche Erwartungen im Sinne von Motiven und Wünschen gehandelt hat.

87

c) Der Senat vermag ferner nicht zu erkennen, dass der Klägerin im Streitfall ein Rückforderungsrecht wegen groben Undanks gemäß § 530 BGB zusteht. So setzt der Tatbestand des Schenkungswiderrufs wegen groben Undanks nach § 530 BGB zum einen in objektiver Hinsicht eine Verfehlung von ganz erheblicher Schwere voraus und erfordert zum anderen in subjektiver Hinsicht eine tadelnswerte Gesinnung, die einen erheblichen Mangel an Dankbarkeit gegenüber dem Schenker bezeugt und daher die Bewertung rechtfertigt, dass insoweit ein grob undankbares Verhalten vorliegt (vgl. dazu nur Mansel in Jauernig, Kommentar zum BGB, 13. Auflage 2009, §§ 530-533 Rn. 2/3, m. w. N. zur st. Rspr. des BGH). Abgesehen davon, dass die Klägerin selbst nicht konkret erklärt hat, worin sie eigentlich den groben Undank der Beschenkten erblickt, lässt sich auch nach Aktenlage nicht erkennen, worauf ein solcher Vorwurf gestützt werden könnte. So hat das Landgericht E Frau K vom Tatvorwurf einer Beteiligung an Straftaten gegenüber der Klägerin, begangen durch die Herren R und P, freigesprochen. Die Tatsache, dass die Beschenkte sich gemeinsam mit Herrn R im Rahmen der Wiedererlangung des Schenkungsteuerbetrages einer Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat, stellt keine schwere Verfehlung gegenüber der Schenkerin dar, sondern allenfalls gegenüber dem Fiskus und seinem berechtigten Steueranspruch. Dies im Übrigen um so weniger, als die Mitwirkung und Beteiligung der Klägerin an diesen Vorgängen trotz des erfolgten Freispruchs zumindest als bedenklich

88

eingestuft werden muss. Aber auch die entgegen den Erwartungen der Klägerin erfolgte konkrete Verwendung des geschenkten Geldes durch Frau K sowie die Tatsache des Abbruchs der Beziehungen zwischen Schenkerin und Beschenkte erfüllen nicht die Tatbestandsvoraussetzungen für einen Schenkungswiderruf wegen groben Undanks.

Darüber hinaus ist aus dem Sachvortrag der Klägerin auch nicht deutlich geworden, wann sie im Jahre 2006 einen solchen Schenkungswiderruf ausgesprochen haben will. Entgegen der Darstellung im finanzgerichtlichen Verfahren will sie ausweislich ihrer Vernehmungen vor der Steuerfahndung und der Staatsanwaltschaft das Schreiben vom 05.09.2006, das sich im Übrigen auch zu einem Schenkungswiderruf wegen Nichterfüllung von Auflagen und nicht wegen groben Undanks verhält, nicht unterzeichnet haben. Eine weitere Widerrufserklärung der Klägerin ist jedoch nicht vorgetragen oder nachgewiesen. Und auch die Widerrufserklärungen, die vom Prozessbevollmächtigten der Klägerin Ende 2007 mehrfach "mündlich" ausgesprochen worden sein sollen, können in diesem Zusammenhang keine Wirkung entfalten, da der Klägerin nach ihrem eigenen Vortrag das kriminelle und grob undankbare Verhalten der Beschenkten Mitte 2006 bekannt geworden sein soll, sodass die Widerrufserklärungen Ende 2007 vor dem Hintergrund der Ausschlussfrist des § 532 Satz 1 BGB verspätet erfolgt und damit unbeachtlich sind. 89

d) Letztlich kann die Klägerin ein gesetzliches Rückforderungsrecht auch nicht aus den Rechtsgrundsätzen zum Wegfall der Geschäftsgrundlage gemäß § 313 BGB ableiten. Denn insoweit besteht Übereinstimmung, dass die Grundsätze des Wegfalls der Geschäftsgrundlage nur solche Erwartungen und Vorstellungen erfassen, die nicht unter die Spezialtatbestände der §§ 527, 528 und 530 BGB fallen (vgl. hierzu Pahlke in Fischer/Jüptner/Pahlke, Kommentar zum ErbStG, 1. Aufl. 2009, § 29 Rn. 20; Knobel in Viskorf/Knobel/Schuck, Kommentar zum ErbStG, 3. Aufl. 2009, § 29 Rn. 29, beide m. w. N. zur st. Rspr. des BGH). Dass die Klägerin im Streitfall aber solche über die schenkungsrechtlichen Spezialtatbestände hinausgehenden und zudem enttäuschten Erwartungen und Vorstellungen gehabt hat, ergibt sich aber weder aus dem Sachvortrag der Beteiligten noch nach Aktenlage. 90

e) Da der Klägerin somit kein vertragliches oder gesetzliches Widerrufsrecht zur Seite steht, kann auch die Frage, ob und in welcher Höhe Frau K eine Rückzahlung des geschenkten Geldes vorgenommen hat, in welchem Umfang somit eine Herausgabe des Geschenks stattgefunden hat, dahingestellt bleiben. Darüber hinaus haben auch der diesbezügliche bisherige Sachvortrag der Klägerin sowie die hierzu vorgelegten Unterlagen keinen das Gericht überzeugenden Nachweis über eine zumindest teilweise Zurückführung des geschenkten Geldbetrages erbracht. 91

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 92

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage, ob der Schenker nach einer zwischenzeitlichen Herabsetzung und Erstattung der ursprünglich festgesetzten und gezahlten Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 2 ErbStG bei anschließender Festsetzung auf den ursprünglichen Steuerbetrag noch nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in Anspruch genommen werden kann, höchstrichterlich bislang noch nicht geklärt ist. 93

