
Datum: 27.08.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2193/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0827.9K2193.12.00

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, den Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 nach Maßgabe der Urteilsgründe dahingehend zu ändern, dass der vom Kläger aufgrund des Todes der Frau A an die Miterben A1, A2 und A3 auszahlende Betrag von insgesamt 195.730,72 €, nach Abzinsung für die Zeit zwischen dem Übertragungsstichtag (20. September 2005) und dem Todestag (... Januar 2010), als teilweise Gegenleistung für die mit notariellem Vertrag vom 20. September 2005 erfolgte Übertragung des im Grundbuch des Amtsgerichts D von E, Blatt 1, Flur ..., Flurstück ..., eingetragenen Grundbesitzes berücksichtigt wird, wobei der Verkehrswert des Grundbesitzes zum Übertragungsstichtag dem Bedarfswert in Höhe von 372.500 € entspricht.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Steuerfestsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner dem Kläger das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich formlos mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

- Mit notariellem Vertrag vom 20. September 2005 (UR-Nr. 2 des Notars B in C) erwarb der Kläger im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von seiner Mutter, Frau A, das im Grundbuch des Amtsgerichts D von E, Blatt 1, Flur ..., Flurstück ..., eingetragene Grundstück. Der übertragene Grundbesitz dient gewerblichen Zwecken und ist mit einer Gewerbehalle bebaut. Bis zur Übertragung auf den Kläger wurde es von der „A4 und A5 GbR“ genutzt, die dort einen Karosseriebaumeisterbetrieb sowie einen Autolackiermeisterbetrieb unterhielt. Herr A4 war durch privatschriftliche Erklärung vom 5. September 2005 mit Wirkung zum 31. August 2005 aus der GbR ausgeschieden; seitdem führte der Kläger den Betrieb als Einzelunternehmer weiter. 2
- Die Mutter des Klägers behielt sich den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch an dem übertragenen Grundbesitz vor. Nach Abschnitt III.3 des Vertrags hatte der Kläger diese Grundstücksübertragung zudem bei der Teilung des dereinstigen Nachlasses seiner Mutter mit einem Betrag von 340.000 € (entsprechend einem eingeholten Wertgutachten der F-Bank vom 22. Juni 2005 zzgl. eines Betrags von 10.000 € für eine nicht bewertete Lackierkabine) nach §§ 2050 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) mit der Maßgabe zur Ausgleichung zu bringen, dass er einen Mehrempfang gegenüber dem Wert seines Erbteils unter Hinzurechnung der Grundstücksübertragung entgegen § 2056 BGB durch Zahlung in den Nachlass auszugleichen hatte. 3
- Dem Grundstücksübertragungsvertrag liegt ein Gewerbemietvertrag zwischen dem Kläger und seiner Mutter bei. Danach vermietete die Mutter das Grundstück an den Kläger auf unbestimmte Zeit zu einer Miete von 2.336,20 € monatlich zzgl. USt. 4
- Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom 20. September 2005 und die Anlagen hierzu verwiesen. 5
- Nach Aufforderung durch den Beklagten gab der damalige Bevollmächtigte des Klägers am 17. März 2006 eine – nicht unterschriebene – Schenkungsteuererklärung ab. Er erklärte einen Grundbesitzwert von 372.500 € und eine Nutzungsaufgabe in Form des Nießbrauchs für die Mutter des Klägers mit einem Jahreswert in Höhe von 32.952 €. 6
- Am 4. April 2006 setzte der Beklagte die Schenkungsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 18.425 € fest. Von diesem Betrag wurden 15.023 € gemäß § 25 ErbStG zinslos gestundet. Der Bescheid enthält die Erläuterung, dass der Steuerfestsetzung der in der eingereichten Kopie der Steuererklärung zum Grundbesitzwert erklärte Wert zugrunde gelegt worden sei. Es werde um Einreichung einer unterschriebenen Steuererklärung gebeten. Der Nießbrauch sei nicht erwerbsmindernd zu berücksichtigen; die auf den Nießbrauch entfallende Steuer werde bis zum Wegfall der Belastung gestundet. Die unter Abschnitt III. 3 des notariellen Übertragungsvertrags vereinbarte Ausgleichsverpflichtung im Erbfall stehe unter der aufschiebenden Bedingung (§ 6 des Bewertungsgesetzes – BewG), dass der Kläger durch die Schenkung einen Mehrempfang gegenüber seinem Erbteil erhalten habe. Diese Belastung sei gemäß § 6 Abs. 2 BewG erst beim Eintritt der Bedingung erwerbsmindernd berücksichtigungsfähig. 7
- Am Januar 2010 verstarb die Mutter des Klägers. Erben wurden ausweislich des Erbscheins des Amtsgerichts C vom März 2005 der Kläger zu 1/3, Herr A1 zu 1/3, Herr A2 zu 1/6 und Herr A3 zu 1/6. Der Nachlasswert betrug insgesamt 432.807,83 €, bestehend aus dem an den Kläger schenkweise übertragenen Grundstücks (340.000 €) und Bankguthaben in Höhe von insgesamt 92.807,83 €. Danach entfielen auf den Kläger und Herrn A1 jeweils 8

144.269,28 €, auf die Herren A2 und A3 jeweils 72.134,64 €. Hiernach ergab sich in Verbindung mit der Ausgleichungsverpflichtung in III.3 des Grundstücksübertragungsvertrags vom 20. September 2005 eine Zahlungsverpflichtung des Klägers in Höhe von insgesamt 195.730,72 €, die der Kläger mit Überweisungen vom 26. April 2010 erfüllt hat. Wegen der Einzelheiten wird auf die Berechnung des Klägers im Schriftsatz vom 25. August 2014 sowie die in der Anlage zu diesem Schriftsatz übersandten Kontoauszüge verwiesen.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2011 beantragte der Kläger, den Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 im Hinblick auf seine Ausgleichszahlungen an die anderen Erben zu ändern. Wegen der Beträge wird auf die Anlage zum Schreiben der Bevollmächtigten vom 13. Oktober 2011 verwiesen. 9

Der Beklagte lehnte die Änderung des Schenkungsteuerbescheids am 15. Dezember 2011 ab. Bei der unter Abschnitt III. 3 des notariellen Vertrags vereinbarten Ausgleichung handele es sich um eine Verpflichtung im Rahmen der Erbauseinandersetzung. Eine solche führte zu Teilungsanteilen, die von den Erbteilen abwichen. Entgegen der Erläuterung im Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 handele es sich dagegen nicht um eine aufschiebend bedingte Last, die die Schenkung vom 8. September 2005 berührte. 10

Hiergegen legte der Kläger am 13. Januar 2012 Einspruch ein. 11

Der Hinweis in der Erläuterung zum Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 auf § 6 Abs. 2 BewG sei so zu verstehen, dass der im Erbfall an die Miterben auszugleichende Betrag erwerbsmindernd bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für die Grundstücksübertragung berücksichtigt würde. Dies spiegele auch die bestehende Rechtslage wieder. Die vertraglich vereinbarte Ausgleichspflicht stelle eine aufschiebend bedingt vereinbarte vertragliche Nebenabrede dar, welche die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts an ein zukünftiges, ungewisses Ereignis knüpfe. Dieses ungewisse Ereignis liege im Zeitpunkt des Erbfalls sowie in der Höhe der Erbmasse in diesem Zeitpunkt. Gemäß § 6 Abs. 2 BewG i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG könne der Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 berichtigt werden; der Änderungsantrag vom 13. Oktober 2011 sei als solcher Berichtigungsantrag auszulegen. Die Erbmasse habe im Zeitpunkt des Erbfalls 432.807,83 € betragen. Unter Berücksichtigung der finanziellen Vorausempfängen der Erben und der im Voraus erfolgten Grundstücksübertragung habe er 195.730,72 € Wertersatz an die anderen Erben geleistet, der vom Wert des Grundstücks abzuziehen sei. 12

Die Erläuterung im Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006, wonach die Ausgleichspflicht bei ihrem Eintritt erwerbsmindernd berücksichtigungsfähig sei, stelle eine verbindliche Auskunft dar; jedenfalls verstoße die Ablehnung der beantragten Änderung gegen die Grundsätze von Treu und Glauben. 13

Schließlich stelle die im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung erfolgte Mietvereinbarung eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar, so dass es sich um eine gemischte Schenkung handele. Bei einem Jahreswert von 28.034,40 € ergebe sich ein Betrag von 166.440,23 €, der vom Grundstückswert von 372.500 € abzuziehen sei. 14

Nach weiterer Erörterung wies der Beklagte den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2012 zurück. 15

Die vereinbarte Ausgleichsverpflichtung gegenüber den weiteren Miterben könne nur im Rahmen der Erbauseinandersetzung, nicht aber bei der Besteuerung der freigebigen Zuwendung berücksichtigt werden. Abkömmlinge, die als gesetzliche Erben zur Erbfolge 16

gelangten, seien verpflichtet, dasjenige, was sie von dem Erblasser bei dessen Lebzeiten als Ausstattung erhalten hätten, bei der Auseinandersetzung untereinander zur Ausgleichung zu bringen, soweit nicht der Erblasser bei der Zuwendung ein anderes angeordnet habe (§ 2050 Abs. 1 BGB). Andere Zuwendungen unter Lebenden seien zur Ausgleichung zu bringen, wenn der Erblasser bei der Zuwendung die Ausgleichung angeordnet habe (§ 2050 Abs. 3 BGB). Die Ausgleichspflicht unter Abkömmlingen beruhe auf der Vermutung des Gesetzes, dass der Erblasser sein Vermögen unter seinen Abkömmlingen gleichmäßig verteilen wolle. Sie wirkte sich aber nur bei Eintritt der gesetzlichen Erbfolge aus und auch nur bei Vorhandensein eines zu verteilenden Nachlasses, weil sie nur bei dessen Auseinandersetzungen rechnerische Bedeutung habe. Bis zur Auseinandersetzung habe die Ausgleichspflicht für die Rechtsstellung des Miterben keine Bedeutung, weder im Innen- noch im Außenverhältnis. Der Erblasser könne die Ausgleichspflicht durch abweichende Anordnungen ganz oder teilweise, bedingt oder unbedingt ausschließen oder ändern oder auch für die Ausgleichung einen niedrigeren Wert als den tatsächlichen Wert festsetzen. Seine abweichende Anordnung müsse er vor oder bei der Zuwendung treffen. Dies könne auch stillschweigend geschehen.

Ein ausgleichspflichtiger Abkömmling müsse sich bei der Auseinandersetzung des Nachlasses gegenüber den anderen Abkömmlingen bestimmte Zuwendungen anrechnen lassen, die er quasi als Vorausleistung vom Erblasser zu dessen Lebzeiten erhalten habe. Die Ausgleichspflicht sei also nur eine Berechnungsregel für die Erbteilung und führe lediglich zu einem der Teilung zugrundezulegenden Rechnungsposten, weil sie bei der Teilung des Auseinandersetzungsguthaben der ausgleichsberechtigten Miterben vermehrt und das des Ausgleichungsverpflichteten verkürzt, wodurch der Pflichtige bei der Teilung umso viel weniger erhält, als er vorzeitig bereits empfangen habe. Gemäß R 5 (5) Erbschaftsteuerrichtlinien 2003 handele es sich bei den Ausgleichung nach § 2050 BGB um eine an die Erbanteilsberechnung aktiv und passiv gebundene Verpflichtung, die Erbauseinandersetzung unter Berücksichtigung der Ausgleichung vorzunehmen. Sie führe zu Teilungsanteilen, die von den Erbteilen abwichen. Erbschaftsteuerlich sei der Nachlass mit seinem steuerlichen Wert den Miterben nach diesen Teilungsanteilen zuzurechnen. Hiernach sei die Auswahlverpflichtung in der notariellen Urkunde vom 8. September 2005 ausschließlich im Rahmen der Erbauseinandersetzung zu berücksichtigen. Die durch die Anrechnung des Vorausempfanges ermittelten, von den eigentlichen Erbquoten abweichenden Teilungsanteilen seien nur bei der Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen nach der Mutter des Klägers zu berücksichtigen. Es handele sich nicht um eine im Rahmen der Besteuerung der freigebigen Zuwendung, sondern bei der Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen zu berücksichtigende auf den Tod der Schenkerin aufschiebend bedingte Belastung.

17

Eine Berücksichtigung der mit Mietvertrag vom 8. September 2005 vereinbarten Mietzahlungen als (weitere) Gegenleistung für die Grundstücksübertragung mit der Folge der Besteuerung der freigebigen Zuwendung als gemischte Schenkung scheidet aus, da die Mietvereinbarung keine Nebenabrede der ausgeführten Grundstücksschenkung darstelle. Letztlich könne dies auch dahingestellt bleiben, da der Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 bereits mangels Korrekturvorschrift nicht mehr geändert werden könne. Zwar sei der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO ergangen. Der Nachprüfungsvorbehalt sei jedoch am 31. Dezember 2010 mit der Festsetzungsverjährung entfallen.

18

Gegen die Ablehnung des Beklagten vom 15. Dezember 2011, den Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 zu ändern, und die hierzu ergangene

19

Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2012 hat der Kläger am 13. Juli 2012 Klage erhoben, mit der er noch die erwerbsmindernde Berücksichtigung der von ihm geleisteten Ausgleichszahlung an die Miterben begehrt.

Er wiederholt sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren und trägt ergänzend vor, dass die in der notariellen Vereinbarung begründete Einschusspflicht in den Nachlass (entgegen § 2056 Satz 1 BGB) eine bedingte künftige Gegenleistung darstelle. Die Erbschaftssteuerrichtlinie betreffe eine Gestaltung, die mit der Schenkung an ihn nicht vergleichbar sei, da die Beschenkten nur auf einen Teil ihres künftigen Erbteils verzichteten, nicht aber als Auflage für die Schenkung sich verpflichteten, eine Art Gleichstellungsgeld zu zahlen, welches nur in der genauen Höhe erst beim Tod der Schenkerin ermittelt werden konnte. Dass die im Streitfall erfolgte Ausgleichszahlung i.H.v. 195.730,72 € mit der Schenkung und nicht mit der Erbschaft zusammenhängen, zeige sich daran, dass er auch dann hätte leisten müssen, wenn er gar nicht Erbe geworden wäre oder die Erbschaft ausgeschlagen hätte. Bei der Ausgleichsverpflichtung handele es sich richtigerweise um eine Auflage, die wiederum an eine Bedingung geknüpft sei, nämlich, dass er durch die Grundstücksübertragung mehr erhalten habe, als ihm nach seinem Erbteil zustünde. Die Höhe der Ausgleichszahlung habe bei Bescheiderteilung noch nicht berücksichtigt werden können, da die Bedingung (Mehrerhalt gegenüber dem Erbteil) noch nicht eingetreten gewesen sei. Mit dem Eintritt des Erbfalls sei die Bedingung der Auflage eingetreten, so dass er den Ausgleichsanspruch zu zahlen habe und der Schenkungsteuerbescheid entsprechend zu ändern sei. Auch der Beklagte sei bei Erlass des Schenkungsteuerbescheids von dieser Einschätzung ausgegangen. In der Erläuterung werde auf § 6 BewG verwiesen. § 6 Abs. 2 BewG verweise auf § 5 Abs. 2 BewG, wonach bei Eintritt einer aufschiebenden Bedingung der Wert eines Erwerbes nachträglich berichtigt werden könne. Für den Streitfall bedeutet dies, dass bei Eintritt der aufschiebenden Bedingung (Erbfall und Entstehen einer Ausgleichungsverpflichtung) der Wert des Erwerbs durch die Schenkung zu ändern sei. Da das Grundstück zu Lebzeiten erworben wurde, sei es nicht in den Nachlass gefallen. Eine Wertberichtigung bzw. Erwerbsminderung sei daher nur im Zusammenhang mit der Schenkungssteuer sinnvoll. Die Änderung des Schenkungsteuerbescheides sei gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO als rückwirkendes Ereignis möglich.

Die Vorschrift des § 2056 BGB, wonach ein Miterbe, der durch eine ausgleichungspflichtige Zuwendung mehr erhalten hat als ihm bei der Auseinandersetzung zukommen würde, zu einer Herauszahlung des Mehrbetrags nicht verpflichtet ist, sei disponibel. Im Streitfall sei die spätere und im Erbfall bestehende Nachschusspflicht kausal verknüpft mit dem schenkweisen Erwerb des Grundstücks. Ohne die ausdrückliche vertragliche Vereinbarung hätte er die spätere Einschusspflicht nicht zu erbringen gehabt, da § 2056 BGB die Anrechnung von Vorausempfängen im Erbfall so regelt, dass keine Nachschusspflicht bestehe. Bei der vereinbarten Nachschusspflicht handele es sich nicht um einen Fall der Rückwirkung, sondern um eine originäre aufschiebend bedingte Gegenleistung. Die Bedingung sei das Eintreten der Ausgleichskonzeption gewesen, wie der Notar es durch die Bezugnahme auf die entsprechende gesetzliche Regelung zum Ausdruck haben bringen wollen. Ungewiss sei ferner die Höhe der Eintrittspflicht hinsichtlich des Nachlasswertes der Erblasserin gewesen. Durch den Eintritt der Bedingung im Erbfall sei der Bescheid auf seinen Antrag hin zu ändern gewesen.

In der mündlichen Verhandlung haben sich die Beteiligten dahingehend tatsächlich verständigt, dass der Verkehrswert des übertragenen Grundbesitzes entsprechend dem festgestellten Bedarfswert 372.500 € beträgt. Weiterhin hat der Bevollmächtigte des Klägers nach Hinweis durch das Gericht erklärt, dass er an der Berücksichtigung der

Mietvereinbarung nicht festhalte. Die Vertreterin des Beklagten hat erklärt, dass der Kläger nach dem Erbfall nach dessen Mutter weder zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung aufgefordert worden, noch dass ein Erbschaftsteuerbescheid ergangen sei. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Der Kläger beantragt, 23

den Beklagten zu verpflichten, den Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 dahingehend zu ändern, dass die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung eines Verkehrswerts der geschenkten Immobilie von 372.500 € für Zwecke der Besteuerung sowie unter Berücksichtigung einer Abzinsung der Auszahlungsverpflichtung festgesetzt wird. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen, 26

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest und beruft sich dabei unter anderem auf einen richterlichen Hinweis der Vorberichterstatlerin. Diese hatte darauf hingewiesen, dass sich aus der Systematik und der Stellung der die Ausgleichspflicht unter Abkömmlingen regelnden Bestimmungen der §§ 2050 ff. BGB ergebe, dass ein durch eine Grundstücksübertragung folgender auszugleichender Mehrempfang lediglich den Erbfall und nicht die Schenkung betreffe, so dass eine Ausgleichspflicht nicht im Nachhinein bei der Schenkungsteuer berücksichtigt werden könne. Der Berichterstatler hat nach Eingang der Steuerakten demgegenüber schriftlich ausgeführt, dass im konkreten Streitfall eine Vereinbarung getroffen wurde, die über die Regelungen in den §§ 2050 ff. BGB hinausgehe, da eine Nachschusspflicht über den Erbteil hinaus vereinbart worden sei. Hieraus könne sich ergeben, dass die Zahlung des Klägers an die Miterben als rückwirkendes Ereignis bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigen sei. Eine Korrekturmöglichkeit hinsichtlich der Mietzahlungen an die Schenkerin läge dagegen nicht vor. 28

Weiterhin verweist der Beklagte auf das Urteil des BFH vom 8. Oktober 2003 (II R 46/01, BStBl. II 2004, 234). Hiernach hänge die Frage, ob eine Leistung beim Erbfall oder bei der Schenkung abgezogen werde, davon ab, ob die Zahlung als Erbe oder als Beschenkte geschuldet werde. Die notarielle Vereinbarung stelle in der Sache eine Teilungsanordnung dar. Die Vereinbarung solle dafür sorgen, dass alle Erben ihrer Quote entsprechend bereichert werden und im Erbfall ein Ausgleich von Wertdifferenzen statfinde. Damit solle erreicht werden, dass kein Erbe durch eine frühere Schenkung bevorteilt werde. Aus diesem Grund gehöre die Anordnung sachlich zum Erbfall und nicht zur Schenkung. 29

Entscheidungsgründe 30

Die zulässige Klage ist begründet. 31

Der ablehnende Bescheid vom 15. Dezember 2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2012 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, so dass der Beklagte gemäß § 101 Satz 1 FGO zu verpflichten war, den Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 im tenorierten Umfang zu ändern. 32

1. Der Kläger hat einen Anspruch darauf, dass der Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 geändert und seine Zahlungen an A1, A2 und A3 in Höhe von insgesamt 33

195.730,72 € bei der Festsetzung der Schenkungsteuer für die Grundstückszuwendung dem Grunde nach berücksichtigt wird. Die im notariellen Übertragungsvertrag vom 20. September 2005 vereinbarte Zahlungsverpflichtung stellt eine aufschiebend bedingte Gegenleistung im Rahmen einer gemischten Schenkung dar, die im Zeitpunkt des Bedingungseintritts zu einer Änderung des Schenkungsteuerbescheids gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO führt.

a) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Schenkungsteuerrechtlich erfasst wird dabei nicht nur die reine, sondern auch die gemischt freigebige Zuwendung. Eine solche ist anzunehmen, wenn einer höherwertigen Leistung eine Leistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Zuwendung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1981 II R 176/78, BFHE 134, 357, BStBl II 1982, 83, 84, und vom 14. Juli 1982 II R 125/79, BFHE 136, 303, BStBl II 1982, 714, 715). Dabei richtet sich die Beurteilung der Frage, ob ein derartiges Missverhältnis und mithin eine – gemischte – Schenkung vorliegt, nach zivilrechtlichen (Bewertungs-) Grundsätzen (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 II R 60/99, BFHE 197, 260, BStBl II 2002, 165). 34

Bei der gemischten Schenkung unterliegt der Schenkungsteuer nur der – unselbständige – freigebige Teil der Zuwendung. Dieser Teil ist die Bereicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und bestimmt sich nach dem Verhältnis des Verkehrswerts der Bereicherung des Bedachten zum Verkehrswert der Leistung des Schenkers (BFH-Urteile vom 14. Juli 1982 II R 125/79, BFHE 136, 303, BStBl II 1982, 714; vom 12. April 1989 II R 37/87, BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524; vom 23. Oktober 2002 II R 71/00, BFHE 200, 402, BStBl II 2003, 162; vom 24. November 2005 II R 11/04, BFH/NV 2006, 744). Die Gegenleistungen des Bedachten sind danach entsprechend ihrem Anteil am Verkehrswert der Leistung des Schenkers von deren Steuerwert abzuziehen (BFH-Urteile vom 17. Oktober 2001 II R 72/99, BFHE 196, 296, BStBl II 2002, 25; in BFH/NV 2006, 744). 35

Unter einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB) stehende Gegenleistungspflichten des Bedachten sind bei dieser Berechnung nur zu berücksichtigen, soweit sie bei der Steuerfestsetzung oder während eines dagegen gerichteten Rechtsbehelfsverfahrens bereits infolge Bedingungseintritts entstanden sind. Dies ergibt sich aus § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wonach als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden gilt, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, sowie aus § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 und 2 und § 5 Abs. 2 BewG. Bei §§ 5 ff. BewG handelt es sich nicht nur um Vorschriften zur Ermittlung des Steuerwerts eines Gegenstandes. Sie enthalten vielmehr auch Regelungen mit lediglich stichtagsdurchbrechender Wirkung, die darauf abzielen, Ereignisse erst dann zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich eingetreten sind. Dies berührt nicht die Frage der Ermittlung des "Wie" der Bewertung, d.h. des hier zugrunde zu legenden Verkehrswerts der Beschenktenleistung, sondern beschränkt nur das "Was" der Bewertung, d.h. den zu bewertenden Gegenstand. Danach ist der gemeine Wert der tatsächlichen und nicht der auf einen bestimmten Stichtag prognostizierten Belastung steuerrechtlich maßgebend. 36

Die Anwendung des § 6 Abs. 2 BewG ist bei der Ermittlung des Verkehrswerts der Beschenktenleistung nicht ausgeschlossen (so im Ergebnis BFH-Urteile vom 7. Juni 1989 II R 183/85, BFHE 157, 440, BStBl II 1989, 814, und vom 17. Oktober 2001 II R 60/99, BFHE 197, 260, BStBl II 2002, 165; BFH-Beschlüsse vom 20. September 2000 II B 109/99, BFH/NV 2001, 455, und vom 6. Dezember 2000 II B 161/99, BFH/NV 2001, 781). Kann der Eintritt 37

einer aufschiebenden Bedingung nicht mehr bei der Steuerfestsetzung oder in einem Rechtsbehelfsverfahren berücksichtigt werden, ist die Steuerfestsetzung nach Maßgabe des § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG zu berichtigen. Bei dem Bedingungseintritt handelt es sich um ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH-Urteil vom 8. Februar 2006 II R 38/04, BFHE 213, 102, BStBl II 2006, 475; BFH-Urteil in BFHE 157, 440, BStBl II 1989, 814).

b) Nach diesen Grundsätzen, denen der erkennende Senat folgt, stellt sich die im notariellen Übertragungsvertrag vom 20. September 2005 vereinbarte Pflicht zur Ausgleichung als doppelt aufschiebend bedingte Gegenleistung für die Übertragung des Grundvermögens von der Mutter auf den Kläger dar. Die Zahlungsverpflichtung stand unter den aufschiebenden Bedingungen, dass erstens die Mutter des Klägers verstirbt und zweitens der Anteil des Klägers am Nachlass der Mutter unter dem – einvernehmlich vereinbarten Wert – der übertragenen Immobilie in Höhe von 340.000 € liegt. Wird ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung vorgenommen, so tritt nach § 158 Abs.1 BGB die von der Bedingung abhängig gemachte Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung ein. Die Wirkung eines bedingten Rechtsgeschäfts besteht darin, daß bis zum Bedingungseintritt die getroffene Regelung ohne die ihr beigefügte Modalität gilt, danach die von den Parteien vorgesehene Änderung eintritt und bei endgültigem Feststehen des Nichteintretens der Bedingung die zunächst als vorläufig anzusehende Rechtslage festliegt. Bei der aufschiebend bedingten Verpflichtung entsteht folglich (zunächst) keine Forderung und dementsprechend keine Schuld des Verpflichteten. Die Verpflichtung ist schwebend unwirksam. Ist dann die vereinbarte Gegenleistung unbedingt geworden und steht damit fest, daß der Bedachte deshalb insoweit nicht auf Kosten des Schenkers bereichert ist, ist dieser Umstand durch Änderung des Steuerbescheids in Anwendung des § 175 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 7. Juni 1989 II R 183/85, BFHE 157, 440, BStBl II 1989, 814; BFH-Urteil in BFHE 213, 102, BStBl II 2006, 475).

Die vertraglich vereinbarten aufschiebenden Bedingungen sind im Streitfall mit dem Tod der Mutter am Januar 2010 und der Tatsache, dass dem Kläger nach der geltenden gesetzlichen Erbfolge ein Anteil am Nachlass der Mutter in Höhe von 144.269,28 € zustand, eingetreten. Mit dem Eintritt der Bedingungen ist die Zahlungsverpflichtung des Klägers in Höhe von 195.730,42 rückwirkend als (teilweise) Gegenleistung für die Übertragung des Grundbesitzes zu berücksichtigen und der Schenkungsteuerbescheid vom 4. April 2006 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Da die Beteiligten einig darüber sind, dass im Streitfall der Verkehrswert der übertragenen Immobilie dem Steuerwert der übertragenen Immobilie entspricht, ist die vom Kläger an die anderen Miterben erfolgte Zahlung in voller Höhe (vorbehaltlich einer Abzinsung, dazu sogleich unter d.) als Gegenleistung zu qualifizieren und damit nachträglich bereicherungsmindernd zu berücksichtigen.

c) Der hiervon abweichenden Rechtsauffassung des Beklagten, wonach die in dem notariellen Übertragungsvertrag vereinbarte Zahlungsverpflichtung des Klägers bereits dem Grunde nach nicht durch Änderung des Schenkungsteuerbescheids, sondern ausschließlich bei Erlass des Erbschaftsteuerbescheids Berücksichtigung finden könne, vermag der erkennende Senat nicht zu folgen. Soweit der Beklagte zur Begründung seiner Rechtsauffassung auf das Urteil des BFH vom 8. Oktober 2003 (II R 46/01, BStBl II 2004, 234) verwiesen hat, so stützt dieses Urteil die Rechtsauffassung des Beklagten gerade nicht. Der BFH hat hierin entschieden, dass der gegen den Erben gerichtete Pflichtteilergänzungsanspruch nach § 2325 Abs. 1 BGB nur bei der Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen und nicht bei der Besteuerung der Schenkung berücksichtigt werden könne, da der Pflichtteilergänzungsanspruch in keiner rechtlichen Beziehung zur Schenkung

des Erblasser stehe und seinen Rechtsgrund ausschließlich im Erbrecht habe. Der Erbe habe den Pflichtteilergänzungsanspruch nach § 2325 BGB allein auf Grund seiner Erbenstellung zu befriedigen; der Anspruch sei nicht davon abhängig, dass der Erbe vom Erblasser zu seinen Lebzeiten ein zur Ausgleichspflicht führendes Geschenk erhalten habe.

Der Senat pflichtet diesen Ausführungen des BFH bei. Im Streitfall dagegen folgt die Verpflichtung des Klägers zur Zahlung an die Miterben allein aus dem notariellen Übertragungsvertrag vom 20. September 2005 und gerade nicht aus dem Erbrecht. Die Anknüpfung an die Regeln zur Ausgleichspflicht im Rahmen der Erbauseinandersetzung nach den §§ 2050 ff. BGB bewirkt lediglich, dass die für die Grundstücksübertragung vereinbarte Gegenleistung hinsichtlich ihrer Entstehung und ihrer Höhe aufschiebend bedingt ist. Ihren Rechtsgrund hat die Zahlungsverpflichtung des Klägers gegenüber den Miterben dagegen nicht im Erbrecht. Denn im Rahmen der Erbauseinandersetzung hat der Miterbe, der eine ausgleichspflichtige Zuwendung erhalten hat, einen Mehrerpfang gerade nicht auszugleichen und keine Art Nachschuss in den Nachlass zu leisten. Der Erblasser vermag keine Rückzahlung in den Nachlass anzuordnen (vgl. bspw. Heldrich in Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl., § 2056 Rn. 6 m.w.N.). Im Rahmen der Erbauseinandersetzung wird ausschließlich der vorhandene Nachlass zwischen den Miterben verteilt, wobei ein ausgleichspflichtiger Vorerwerb zwar die Verteilungsquote ändert, nicht aber eine Nachzahlungspflicht begründen kann. Wird nach den §§ 2050 ff. BGB eine Ausgleichspflicht innerhalb der Grenzen des § 2056 BGB angeordnet, so wird der Erblasserwille vermutet, dass der Empfänger die schon zu Lebzeiten gemachten Zuwendungen endgültig behalten können soll (Heldrich, a.a.O., Rn. 1). Indem die Mutter des Klägers im notariellen Übertragungsvertrag mit dem Kläger dagegen eine unbeschränkte Ausgleichungsverpflichtung mit der Folge einer – bei Eintritt der aufschiebenden Bedingungen – tatsächlichen Nachschusspflicht in den Nachlass vereinbart hat, hat sie gerade ihren entgegenstehenden Willen dokumentiert, wonach die Übertragung des Grundstücks nur insoweit unentgeltlich erfolgen solle, als sie den künftigen Erbteil des Klägers nicht übersteige. Eine über den künftigen Erbteil des Klägers hinausgehende unentgeltliche Zuwendung war von der Mutter nicht gewollt; zu einer solchen ist es auch nicht gekommen. In dem Zeitpunkt, in dem die Höhe des Erbteils des Klägers feststand und damit die im notariellen Übertragungsvertrag vereinbarten Bedingungen eintraten, war der Kläger vielmehr aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung zur Erbringung einer Gegenleistung für die Grundstücksübertragung verpflichtet. Diese Verpflichtung trifft den Kläger daher nicht in seiner Eigenschaft als Erbe, sondern ausschließlich in seiner Eigenschaft als Empfänger einer Zuwendung im Rahmen einer gemischten Schenkung, in der eine aufschiebend bedingte Gegenleistung vorgesehen war.

41

Der Senat sieht seine Auffassung auch von folgender Kontrollüberlegung gestützt: Eine in den Grenzen des § 2056 BGB vereinbarte, also auf den Anteil des Miterben bei der Erbauseinandersetzung beschränkte, Ausgleichspflicht des Erben nach den §§ 2050 ff. BGB wird nach R 5 (5) ErbStR 2003 zwar erst bei der Besteuerung des Erwerbs von Todes wegen berücksichtigt, indem die Ausgleichungsverpflichtung zu Teilungsanteilen führt, die von Erbteilen abweichen, so dass der Nachlass den Miterben nach diesen Teilungsanteilen zuzurechnen ist. Eine den Miterben in voller Höhe seines Anteils an dem Nachlass treffende Ausgleichungsverpflichtung führt dazu, dass ihm erbschaftsteuerrechtlich keine Bereicherung aus einem Erwerb von Todes wegen zugerechnet wird, obwohl er zivilrechtlich Miterbe ist und ihm ein Erbanteil zusteht. Die Ausgleichungsverpflichtung innerhalb der Grenzen des § 2056 BGB wird damit erbschaftsteuerrechtlich, wenn auch erst beim Erwerb von Todes wegen und nicht bereits bei der vorherigen freigebigen Zuwendung, einmal effektiv bereicherungsmindernd berücksichtigt. Sähe man in Übereinstimmung mit der Auffassung

42

des Beklagten auch eine die Grenzen des § 2056 BGB übersteigende Ausgleichungsverpflichtung des Miterben, die zu einer Nachschusspflicht in den Nachlass führte, als mit dem Erwerb von Todes wegen verknüpft an, so dass eine nachträgliche Berücksichtigung bei der vorherigen freigebigen Zuwendung ausschiede, so könnte die den Miterben treffende tatsächliche Zahlungsverpflichtung erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtlich effektiv überhaupt nicht berücksichtigt werden. Denn der Erwerb von Todes wegen führt aufgrund der Abweichung von den tatsächlichen Erbanteilen zwar dazu, dass aufgrund des Erwerbs von Todes wegen keine Erbschaftsteuer anfällt. Da aber nach § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG die Festsetzung einer negativen Erbschaftsteuer nicht möglich ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 II R 17/00, BFHE 196, 301, BStBl II 2002, 52), bliebe die über den Erbanteil hinausgehende Zahlungsverpflichtung des zur Ausgleichung verpflichteten Miterben insgesamt unberücksichtigt. Dies zeigt sich in aller Deutlichkeit darin, dass der Beklagte eine Änderung des Schenkungsteuerbescheids ablehnt und einen Erbschaftsteuerbescheid nicht einmal erlassen hat. Hierfür aber gibt es aus Sicht des erkennenden Senats keine Rechtfertigung.

d) Allerdings ist die Zahlungsverpflichtung des Klägers in Höhe von 195.730,72 € für die Zeit zwischen dem Übertragungstichtag (20. September 2005) und dem Todestag als dem Tag des Bedingungseintritts (... Januar 2010) abzuzinsen. Bei nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgte Korrektur des Schenkungsteuerbescheids um die aufschiebend bedingte Gegenleistung aufgrund des Bedingungseintritts würde die Gegenleistung mit ihrem Steuerwert von dem Zeitpunkt anzusetzen sein, auf den die zu korrigierende Schenkungsteuerfestsetzung erfolgte, hier vom 20. September 2005. Dies ist aber nicht möglich, da die Gegenleistungsverpflichtung zu diesem Zeitpunkt nicht bestand. Die Gegenleistung ist daher mit ihrem Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung, jedoch abgezinst auf den Zeitpunkt der zu berichtigenden Steuerfestsetzung anzusetzen (vgl. Halaczinsky in Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, Stand: April 2010, § 6 Rn. 5; Götz in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, Stand: März 2011, § 6 BewG Rn. 16; Kreuzinger in Kreuzinger/Lindberg/Schaffner, BewG, § 6 Rn. 7). Da der Kläger keine Einwände gegen die Abzinsung der Zahlungsverpflichtung erhoben und insoweit seinen Klageantrag eingeschränkt hat, sieht der Senat hierzu von weiteren Ausführungen ab. 43

Der Vervielfältiger für die Abzinsung ergibt sich aus Tabelle 1 zu § 12 Abs. 3 BewG und ist durch Interpolation für den Zeitraum von 4 Jahren, 3 Monaten und 21 Tagen zu ermitteln. 44

e) Dagegen ist die Mietverpflichtung, deren steuermindernde Berücksichtigung der Kläger noch zu Beginn des Klageverfahrens begehrte, mangels steuerlicher Korrekturvorschrift und zwischenzeitlicher Bestandskraft des Schenkungsteuerbescheids nicht berücksichtigungsfähig. Da der Kläger nach entsprechendem Hinweis in der mündlichen Verhandlung erklärt hat, an seinem Begehren insoweit nicht mehr festzuhalten und seinen Klageantrag entsprechend eingeschränkt hat, sieht der erkennende Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab. 45

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung. 46

3. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zuzulassen, ob ein Schenkungsteuerbescheid nachträglich gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern ist, wenn bei der Übertragung eines Grundstücks eine Ausgleichungspflicht nach den §§ 2050 ff. BGB angeordnet ist, die entgegen § 2056 Satz 1 BGB ausdrücklich nicht auf den Anteil am Nachlass beschränkt ist und es aus diesem Grund 47

im Fall des Todes des Übertragenden zu einer tatsächlichen Nachschusspflicht des
Zuwendungsempfängers kommt.

