

Vermächtnisanordnung ausgesetzte Unterhaltsrente führt aber nicht zu einem Erwerb von Todes wegen, wenn es sich bei der Anordnung nur um eine schuldbestätigende letztwillige Verfügung handelt (§ 3/Tz. 38), die Leistungspflicht mithin schon vor dem Tode des Erblassers aus anderem Rechtsgrund – z. B. auf Grund eines Schenkungsversprechens – bestanden hat.

- 167 **Anstandspflichten** und andere lediglich auf **sittlichen Gründen** beruhende Verpflichtungen können, da sie keine Rechtspflicht zur Leistung begründen, die objektive Unentgeltlichkeit einer Zuwendung nicht in Frage stellen (RFH v. 8. 6. 1934 III e A 25/32, RStBl. 1934, 923). Solche Anstandsschenkungen (§ 534 BGB) können aber nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG (als Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung) oder nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG (als übliche Gelegenheitsgeschenke) steuerfrei sein. Überdies soll nach RFH v. 25. 11. 1937 III e 40/37 (RStBl. 1938, 5) bei Leistungen, mit denen **Unrecht wiedergutmacht** oder vermieden werden soll, die Annahme einer freigebigen Zuwendung ausscheiden (vgl. auch FG Ba-Wü v. 30. 1. 1998, EFG 1999, 80, zum Abzug einer Last, die auf einer sittlichen Pflicht beruht, aus Gründen sachlicher Billigkeit).
- 168 Nach der Ausführung der Zuwendung erbrachte Leistungen eines Beschenkten, die mit Rückforderungsrechten oder Herausgabeansprüchen zusammenhängen, sind weder Gegenleistungen noch dienen sie der Erfüllung einer Auflage. Werden solche Rechte nach ihrer (u. U. aufschiebend bedingten) Entstehung ausgeübt, kann die Rück- bzw. Herausgabe zwar zum rückwirkenden Wegfall der mit der Zuwendung entstandenen Schenkungsteuer gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG führen. Sie stellen aber nicht die ursprüngliche Unentgeltlichkeit und die daraus resultierende Bereicherung, die nicht von Dauer sein muss (s. o. Tz. 9), in Frage. Insbesondere kann eine **zur Abgeltung eines solchen Herausgabeanspruchs gezahlte Abfindung** oder Entschädigung nicht als (nachträgliche) Gegenleistung bereicherungsmindernd berücksichtigt werden. Sofern sie nicht von der Sonderregelung des § 29 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erfasst wird, ist die Abfindung, selbst wenn sie auf einer (gesetzlichen oder vertraglichen) Abwendungsbefugnis beruht, schenkungsteuerlich grundsätzlich unbeachtlich. Im Falle einer Abwendung der Herausgabe nach § 2329 Abs. 2 BGB (vgl. dazu § 10/Tz. 175) kann die zur Abwendung gezahlte Abfindung aber wie eine Erbfallsschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG bereicherungsmindernd abgezogen werden (BFH v. 8. 10. 2003 II R 46/01, BStBl. II 2004, 234, ZEV 2004, 124 m. Anm. *Meincke*; v. 11. 5. 2005 II R 12/02, BFH/NV 2005, 2011).
- 169 (*einstweilen frei*)

Vermögensverschiebungen zwischen Ehegatten

- 170 Leben Eheleute nicht im Güterstand der Gütergemeinschaft, so sind sie Inhaber getrennter Vermögensmassen, die sich im Verlauf der Ehe durch Zuerwerbe unterschiedlich entwickeln können. Die dadurch entstehenden Vermögensdisparitäten widersprechen an sich dem Wesen der Ehe als einer auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft, die zugleich eine Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft ist. Die gesetzlichen Güterstände (Zugewinnngemeinschaft als Regelgüterstand, Gütertrennung als subsidiärer Güterstand) sehen aber dennoch keinen fortlaufenden Vermögensausgleich während bestehender Ehe vor. Der in §§ 1371 ff. BGB ge-

regelte Zugewinnausgleich, der die Zugewinnngemeinschaft von der Gütertrennung unterscheidet, ist auf Ereignisse beschränkt, die entweder zur Beendigung der Ehe (z. B. durch Scheidung oder Tod) oder zur Beendigung des Güterstandes (z. B. durch ehevertragliche Vereinbarung eines anderen Güterstandes) führen (vgl. dazu § 5/Tz. 3 ff. u. Tz. 60). Angesichts dieser Situation kann aus verschiedenen Gründen (Sicherung der Altersvorsorge des Ehepartners, gleichberechtigte Teilhabe beider Eheleute an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens, bessere haftungsmäßige Organisation des Familienvermögens, Schaffung einer gemeinsamen Wohngrundlage u. ä.) ein berechtigtes Bedürfnis nach einem ausgleichenden Vermögenstransfer entstehen, der den jeweiligen Güterstand unberührt lässt. Solchen Zwecken dienende Vermögensverschiebungen zwischen Eheleuten, die vom Fortbestand der Ehe (als Geschäftsgrundlage) ausgehen, werden als **unbenannte oder ehebezogene Zuwendungen** bezeichnet, die von den – auch zwischen Eheleuten möglichen, aber nur ausnahmsweise vorliegenden – Schenkungen iSd §§ 516 ff. BGB unterschieden werden (vgl. u. a. BGH v. 7. 1. 1972 IV ZR 231/69, NJW 1972, 580; v. 3. 12. 1975 IV ZR 110/74, NJW 1976, 328; v. 27. 4. 1977 IV ZR 143/76, NJW 1977, 1234; v. 26. 11. 1981 IX ZR 91/80, NJW 1982, 1093; v. 27. 1. 1988 IV b ZR 82/86, FamRZ 1988, 482; v. 5. 10. 1988 IV b ZR 52/87, FamRZ 1989, 147; v. 15. 2. 1989 IV b ZR 105/87, NJW 1989, 1986; v. 17. 1. 1990 XII ZR 1/89, FamRZ 1990, 600). Ob solche Zuwendungen entgeltlich oder (objektiv) unentgeltlich erfolgen, war (auch) zivilrechtlich lange Zeit unklar. Mit dem grundlegenden Urteil v. 27. 11. 1991 IV ZR 164/90 (NJW 1992, 564) hat der BGH diese Frage indes geklärt. Zumindest im Verhältnis zu Dritten handelt es sich danach bei den unbenannten Zuwendungen im Zweifel um objektiv unentgeltliche Vermögenstransfers, da weder die ehebezogene Motivationslage noch die häufig beabsichtigte Vorwegnahme des Zugewinnausgleichs ohne Weiteres die Annahme einer Gegenleistung rechtfertigen (vgl. auch BGH v. 23. 9. 1999 X ZR 114/96, NJW 2000, 134).

Der BFH ist dieser höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung im Urteil v. 2. 3. 1994 II R 59/92 (BStBl. II 1994, 366) gefolgt. Während er noch im Urteil v. 28. 11. 1984 II R 133/83 (BStBl. II 1985, 159) davon ausging, dass Zuwendungen unter Ehegatten im Allgemeinen entgeltlich seien, wenn sie eine angemessene Beteiligung des Ehepartners an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens bezweckten, räumt er nunmehr ein, dass auf ehebezogene Zuwendungen weder ein Rechtsanspruch bestehe noch ihnen im Regelfall eine die Vermögensmehrung ausgleichende Gegenleistung gegenüberstehe; weder ergebe sich aus der Bereitschaft des bedachten Ehegatten, auch künftig zur gemeinsamen Haushaltsführung und Kinderbetreuung beizutragen und den Ehepartner bei dessen geschäftlichen bzw. beruflichen Aktivitäten zu unterstützen, eine mit der unbenannten Zuwendung rechtserheblich verknüpfte Gegenleistung, noch könne die Abgeltung solcher Leistungen für die Vergangenheit mehr sein als eine belohnende (remuneratorische) Zuwendung. Daraus folgert der BFH, dass **unbenannte Zuwendungen** im Allgemeinen **objektiv unentgeltlich** sind und dass sie deshalb der Schenkungsteuer unterliegen, wenn die Vermögensverschiebung im Bewusstsein der Unentgeltlichkeit erfolgt (so schon FG Rh-Pf v. 17. 6. 1993, EFG 1994, 48; *Gebel*, DStZ 1993, 451). Für den **subjektiven Zuwendungstatbestand** genügt nach Ansicht des BFH in solchen Fällen der (einseitige) Wille des übertragenden Ehegatten zur Unentgeltlichkeit, der vorliege, wenn der Zuwendende sich bewusst sei, dass er

171

seine Leistung ohne dahingehende Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung erbringe. Eine Bereicherungsabsicht oder der von einem Teil des Schrifttums (*Meincke*, § 7 Anm. 82; *Klein-Blenkers*, Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 1992, S. 109 ff., 119 ff.) geforderte „Wille zur schenkweisen Zuwendung“ seien nicht erforderlich (vgl. zum subjektiven Tatbestand auch Tz. 267 ff.). Das steuerliche Schrifttum hat sich diesen – durch weitere Urteile (BFH v. 2. 3. 1994 II R 47/92, BFH/NV 1994, 907; v. 30. 3. 1994 II R 105/93, BFH/NV 1995, 70) bestätigten – Erkenntnissen inzwischen überwiegend angeschlossen (*Moench*, § 7 Rz. 80 ff.; *Albrecht*, ZEV 1994, 149; *Dötsch*, DStR 1994, 638; weiterhin kritisch *Meincke*, § 7 Anm. 85 ff.; *Crezelius*, NJW 1995, 3066; vgl. zu den Folgerungen aus der Rechtsprechungsänderung und den verbleibenden Gestaltungsmöglichkeiten auch *Felix*, BB 1994, 1342; *Söffing/Schmalz*, DStR 1994, 1185; *Schwedhelm/Olbing*, BB 1995, 1717; zum rückwirkenden Wegfall der Schenkungsteuer bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft *Götz*, DStR 2001, 417, und zur Zusammenarbeit der Finanzämter bei Ehegattenzuwendungen OFD Koblenz v. 19. 2. 2002, DStZ 2002, 307).

- 172 Die **grundsätzliche Steuerbarkeit** ehebezogener Zuwendungen bedeutet indes nicht, dass Vermögensbewegungen zwischen Eheleuten stets Schenkungsteuer auslösen. Eine Besteuerung sämtlicher Vermögensverschiebungen, die nicht unmittelbar durch konkrete – der jeweiligen Leistung zugeordnete – Gegenleistungen ausgeglichen werden, würde dem Wesen der Ehe, die auch eine Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft mit gemeinsamen Anschaffungen und gemeinsamer Ersparnisbildung ist, widersprechen. Auch das BVerfG betont im Beschluss v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91 (BStBl. II 1995, 671 – § 19/R 1) das auch für das ErbStG geltende „Familienprinzip als weitere Grenze für das Maß der Steuerbelastung“ und leitet daraus eine Beschränkung des steuerlichen Zugriffs ab, die dem Umstand Rechnung trägt, dass die dem jeweiligen Ehegatten zugeordnete Vermögensmasse in erster Linie „Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft“ ist. Für den Bereich der Schenkungsteuer ergeben sich daraus Folgerungen für Vermögenszuwächse im Rahmen der gemeinsamen Haushaltsführung, deren Grundlage die jeweiligen Beiträge der Eheleute zum Familienunterhalt sind, sowie für Zuerwerbe, die der gemeinsamen Altersvorsorge dienen. Bedeutsam sind diese Folgerungen, die Raum für nicht steuerbare Vermögensverschiebungen zwischen Eheleuten schaffen, vor allem für Familien, bei denen nur ein Ehepartner eine einkunftserzielende Tätigkeit ausübt. Überdies muss bei Vermögensverschiebungen unter Eheleuten stets geprüft werden, ob der Empfänger über einen ihm überlassenen Vermögensgegenstand frei und endgültig verfügen kann, was z. B. nicht der Fall ist, wenn er ihn auf Grund eines Auftrags- oder Treuhandverhältnisses später herausgeben muss (BFH v. 25. 1. 2001 II R 39/98, BFH/NV 2001, 908; v. 18. 11. 2004 II B 176/03, BFH/NV 2005, 355). Ähnliche Abgrenzungskriterien gelten für Partner einer **eheähnlichen Lebensgemeinschaft**, die ihre jeweiligen Beiträge zur gemeinsamen Lebensführung ebenfalls nicht fortlaufend gegenseitig auf- oder abrechnen (BGH v. 24. 3. 1980 II ZR 191/79, BGHZ 77, 55, 58; vgl. auch BFH v. 15. 1. 1986 II R 14/84, BFH/NV 1987, 302; BGH v. 4. 11. 1991 II ZR 26/91, NJW 1992, 906; v. 8. 7. 1996 II ZR 340/95, NJW 1996, 2727; v. 25. 9. 1997 II ZR 269/96, NJW 1997, 3371, wonach bei gemeinsamer Vermögensbildung auch eine Innengesellschaft zwischen den Partnern der nichtehelichen Lebensgemeinschaft vorliegen kann; vgl. hierzu Tz. 179).

Werden z. B. aus den Einkünften eines alleinverdienenden Ehegatten, die er für die gemeinsame Haushaltsführung und Kinderbetreuung zur Verfügung stellt, regelmäßig kleinere Beträge abgezweigt und auf einem Gemeinschaftskonto angesammelt, an dessen Guthaben im Zweifel beide Eheleute hälftig beteiligt sind (vgl. FG Rh-Pf v. 7. 7. 1994, UVR 1994, 280; FG Düsseldorf v. 19. 7. 1995, EFG 1996, 242; s. auch § 10/Tz. 24), so kann der im Innenverhältnis auf den nicht-verdienenden Ehepartner entfallende Guthabenanteil im Allgemeinen nicht als Ergebnis wiederholter freigebiger Zuwendungen gewertet werden. Etwas anderes kann je nach den Verhältnissen des Einzelfalles erst gelten, wenn dem Konto größere – den Rahmen **gemeinsamer Ersparnisbildung** sprengende – Beträge zugeführt werden, die aus dem Vermögen oder Einkommen eines Ehegatten stammen und es sich weder um Leistungen im Rahmen einer Treuhandabrede (s. o. Tz. 172) oder einer Ehegattinnenengesellschaft (s. u. Tz. 179) handelt noch ein Ausgleich der Zugänge durch Einzahlungen des anderen Ehepartners in absehbarer Zeit zu erwarten ist (vgl. dazu auch Hess. FG v. 26. 7. 2001, EFG 2002, 34 m. Anm. *Neu*; OFD Koblenz v. 19. 2. 2002, DStR 2002, 591; *Götz*, ZEV 2003, 65; *Steiner*, ErbStB 2005, 76). Bei der erstmaligen Einräumung einer gemeinschaftlichen Verfügungsmöglichkeit an einem Einzelkonto eines Ehegatten ist überdies zu beachten, dass zuvor schon eine Bruchteilsgemeinschaft an der Kontenforderung bestanden haben kann (vgl. dazu BGH v. 11. 9. 2002 XII ZR 9/01, NJW 2002, 3702).

173

Zur gemeinsamen Lebensführung der Eheleute im Rahmen der ehelichen Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft gehört auch die Schaffung einer familien-gerechten **Wohngrundlage**. Auch finanzielle Beiträge eines Ehegatten, die diesem Ziel dienen, sind unabhängig davon, ob ein zeitnaher Ausgleich eines dahingehenden Vermögenseinsatzes durch entsprechende Leistungen des Ehepartners vorgesehen ist oder nicht, grundsätzlich keine freigebigen Zuwendungen (vgl. FG Münster v. 3. 2. 2006, EFG 2006, 686). Werden z. B. die Zinsen und Tilgungsraten aus einem zur Finanzierung eines Hauskaufs gemeinsam aufgenommenen Darlehen zunächst von dem alleinverdienenden Ehemann getragen, so kann von einer freigebigen Zuwendung erst dann gesprochen werden, wenn sich der Ehemann im Innenverhältnis zur Übernahme der Kreditschuld auch für den Fall verpflichtet, dass die Ehefrau zu einem späteren Zeitpunkt eigene Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen sollte (*Gebel*, DStZ 1993, 451, 458). Der Erwerb oder die Herstellung einer Wohngrundlage rechtfertigt mithin keine einseitigen Belastungen eines Ehepartners, wohl aber eine Lastenverteilung, welche die jeweiligen Einkommens- und Vermögensverhältnisse beider Eheleute und ihre Verpflichtung, diesen Verhältnissen entsprechend zum Unterhalt der Familie beizutragen, angemessen berücksichtigt. Eine über diesen Rahmen hinausgehende Begünstigung dahingehender Vermögensdispositionen sahen indes die gleich lautenden Ländererlasse v. 10. 11. 1988 (BStBl. I 1988, 513) vor, nach denen Zuwendungen an den Ehepartner, die mit dem Erwerb eines Familienwohnheimes zusammenhängen, generell nicht der Schenkungsteuer unterliegen sollten. Diese Regelung ist im Anschluss an das BFH-Urteil BStBl. II 1994, 366 (s. o. Tz. 171) durch Ländererlasse v. 26. 4. 1994 (BStBl. I 1994, 297) mWv 31. 5. 1994 aufgehoben worden. Durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BStBl. I 1995, 1250) ist aber die **Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG** eingefügt worden, die solche Zuwendungen für steuerfrei erklärt, und zwar rückwirkend für

174

alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30. 5. 1994 entstanden ist. Diese Steuerbefreiung, die zusammen mit der früheren Erlassregelung eine zeitlich ununterbrochene Begünstigung solcher Sachverhalte sicherstellt, bestätigt zwar die grundsätzliche Steuerbarkeit der unbenannten Zuwendungen, da es einer Steuerbefreiung nur bedarf, wenn die im Befreiungstatbestand beschriebenen Erwerbsvorgänge geeignet sind, Schenkungsteuer auszulösen (BFH v. 16. 7. 1996 VII B 44/96, BFH/NV 1996, 871). Daraus folgt indes nicht, dass sämtliche Vermögensverschiebungen, die der Schaffung einer gemeinsamen Wohngrundlage dienen, tatsächlich steuerbar sind. Vielmehr greift der Befreiungstatbestand nur ein, soweit ein Erwerbsvorgang die Merkmale des schenkungsteuerlichen Zuwendungstatbestandes erfüllt, was aber nicht der Fall ist, wenn es um ehebezogene Vermögenstransfers geht, die sich aus der ehelichen Unterhaltspflicht ergeben.

- 175 Die eheliche Unterhaltspflicht umfasst auch die Verpflichtung, für eine **angemessene Alterssicherung** des Ehepartners zu sorgen, sofern dieser dazu nicht selbst in der Lage ist. Von einem daraus resultierenden **Anspruch auf Vorsorgeunterhalt**, der von der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung seit langem anerkannt wird (vgl. u. a. BGH v. 29. 4. 1960 VI ZR 51/59, NJW 1960, 1200; v. 7. 1. 1972 IV ZR 231/69, NJW 1972, 580; v. 21. 3. 1979 IV ZB 142/78, NJW 1979, 1289; v. 1. 4. 1987 IVa ZR 26/86, NJW 1987, 3131), geht auch das BGH-Urteil NJW 1992, 564 (s. o. Tz. 170) aus, das ausdrücklich darauf hinweist, dass ungeachtet der von ihm grundsätzlich bejahten Unentgeltlichkeit unbenannter Zuwendungen eine Vermögensverschiebung, die zur Alterssicherung bestimmt ist, auf einem „entsprechenden Anspruch“ des Begünstigten beruhen kann, wobei es auf der Hand liege, dass es sich in einem solchen Fall „im Umfang des begründeten Unterhaltsanspruchs“ nicht um eine objektiv unentgeltliche Leistung handeln könne. Trotz dieser eindeutigen Aussage in dem auch von ihm als richtungswesend anerkannten BGH-Urteil begnügt sich der BFH indes im Urteil BStBl. II 1994, 366 (s. o. Tz. 171) mit der schlichten Bemerkung, der (mit Urteil v. 24. 10. 2001 II R 10/00, BStBl. II 2002, 153, auch von ihm anerkannte) Anspruch auf Vorsorgeunterhalt decke, wenn er bei intakter Ehe überhaupt bestehe, „jedenfalls ... nicht die bereits gegenwärtige Übertragung von Vermögensgegenständen ab“. Mit dieser Begründung, die den Gründen ähnelt, mit der vom BFH trotz des Anspruchs auf Vorsorgeunterhalt die Steuerbarkeit der Hinterbliebenenversorgung auf vertraglicher Grundlage bejaht wird (vgl. dazu § 3/Tz. 311), verkennt er indes den Begriff der **Entgeltlichkeit**. Die Annahme einer objektiv unentgeltlichen Zuwendung scheidet nämlich, soweit es dabei um die Abhängigkeit von einer bestehenden Rechtspflicht geht (s. o. Tz. 144 u. 163 ff.), nicht nur dann, wenn der Bedachte einen konkreten und gegenwärtigen Anspruch auf den Zuwendungsgegenstand hatte. Vielmehr schließt auch die Erfüllung einer unbestimmten, aber bestimmbaren Leistungspflicht die Unentgeltlichkeit aus. Dass solche Verbindlichkeiten – wie z. B. Wahlschulden (§ 262 BGB) oder Gattungsschulden (§ 243 BGB) – noch einer Konkretisierung bedürfen, kann eine andere Beurteilung nicht rechtfertigen, zumal die nähere Bestimmung des Leistungsinhalts regelmäßig dann erfolgt, wenn die Leistung erbracht wird. Es wäre widersprüchlich, die Erfüllung unvollkommener Forderungen als Entgelt zu behandeln (s. o. Tz. 163), bei der Erfüllung von Ansprüchen mit unbestimmtem, aber bestimmbarem Leistungsinhalt hingegen von einer Leistung auf eine Nichtschuld auszugehen.

Freilich ist nicht zu verkennen, dass der Umfang der Verpflichtung zur partnerschaftlichen Altersvorsorge maßgeblich von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Eheleute bestimmt wird und dass die Vermögensdispositionen, die den Ehepartnern für die gemeinsame Alterssicherung zur Verfügung stehen, nach Art und Inhalt recht unterschiedlich sein können. Dies gilt vor allem für Eheleute, deren künftige Versorgung nicht durch gesetzliche Regelungen festgelegt oder zumindest vorgeprägt ist. Mit den sich daraus ergebenden **Abgrenzungsproblemen** dürften die Steuerbehörden häufig überfordert sein. Ein hinreichender Grund, die Entgeltlichkeit solcher Vermögensverschiebungen zu leugnen, kann dies aber nicht sein. Vielmehr ist es Aufgabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung, brauchbare Kriterien für die Abgrenzung des steuerbaren Vermögensausgleichs von der nicht steuerbaren Altersvorsorge aufzuzeigen, die auch in der steuerlichen Praxis umgesetzt werden können. Einen auch in dieser Hinsicht bedeutsamen Hinweis geben die Ausführungen des BVerfG im Beschluss v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91 (BStBl. II 1995, 671, vgl. § 19/R 1), in dem das während der Ehe angesammelte Vermögen eines Ehegatten als „Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft“ qualifiziert wird. Dieser Hinweis zeigt in die von der höchstrichterlichen Zivilrechtsprechung vorgezeichnete Richtung, wonach es (auch) bei der gemeinsamen Alterssicherung um die gleichberechtigte Teilhabe an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens geht (vgl. u. a. BGH v. 7. 1. 1972 IV ZR 231/69, NJW 1972, 580). Neben den Erwerbs- und Vermögensverhältnissen werden daher die Dauer der Ehe im Zuwendungszeitpunkt sowie Art und Umfang der bis dahin bereits aufgebauten Altersvorsorgung wichtige Kriterien für die Quantifizierung des mit der Zuwendung u. U. erfüllten Anspruchs auf Vorsorgeunterhalt sein.

Weder Schenkungen iSd §§ 516 ff. BGB noch unbenannte (ehebezogene) Zuwendungen sind Leistungen eines Ehegatten im Rahmen eines gegenseitigen Vertrages, den er mit dem Ehepartner abgeschlossen hat. Solche auf Leistungsaustausch gerichtete Vertragsverhältnisse können trotz der ehelichen Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft auch zwischen Eheleuten zustandekommen. Arbeitet z. B. der eine Ehegatte im Betrieb des anderen mit, so sind Leistungen wie Arbeitslohn, Tantiemen und Gratifikationen beim Leistenden betrieblich veranlasst und als Betriebsausgaben abzugsfähig, sofern ein **entgeltliches Arbeitsverhältnis** ernsthaft vereinbart ist, den getroffenen Vereinbarungen gemäß tatsächlich durchgeführt wird und auch einem sog. Fremdvergleich standhält (R 19 EStR, H 19 EStH). Ist Letzteres nicht der Fall und kann das Arbeitsverhältnis deshalb ertragsteuerlich nicht anerkannt werden (vgl. dazu auch Tz. 482, 483), kann dennoch Entgeltlichkeit iSd Schenkungsteuerrechts anzunehmen sein (vgl. BFH v. 25. 10. 1995 II R 45/92, BStBl. II 1996, 11; v. 15. 9. 2004 II B 63/03, BFH/NV 2005, 211; FG Rh-Pf v. 2. 2. 2000, ZEV 2000, 247 zur ähnlichen Problematik bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen). Freilich ist dann durch Gegenüberstellung der beiderseitigen Leistungspflichten (s. u. Tz. 202) zu prüfen, ob die Entlohnung des Arbeitnehmer-Ehegatten überhöht und deshalb eine gemischt-freigebige Zuwendung anzunehmen ist (FG Nürnberg v. 24. 6. 2004 IV 192/03, DStRE 2004, 1466). Ist kein Entgelt vereinbart, so kann zwar dem mitarbeitenden Ehegatten im Falle der Scheidung ein **Ausgleichsanspruch** zustehen (BGH v. 13. 7. 1994 XII ZR 1/93, NJW 1994, 2545; vgl. auch § 3/Tz. 37). Ein solcher Anspruch besteht aber nicht bei intakter Ehe, so dass Vermögenstransfers, die einen vorzeitigen

Leistungsausgleich herbeiführen sollen, schenkungsteuerlich als objektiv unentgeltliche Zuwendungen (Belohnungen iSd § 7 Abs. 4 ErbStG) zu werten sind. Solche Zuwendungen unterliegen der Schenkungsteuer, sofern sie nicht als übliche Gelegenheitsgeschenke iSd § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG steuerfrei sind.

- 178 Hat ein Ehegatte mit negativen Einkünften der einkommensteuerlichen **Zusammenveranlagung** zugestimmt, um dem Ehepartner, der positive Einkünfte erzielt hat, einen **Verlustausgleich** (§ 2 Abs. 3 EStG) zu ermöglichen, stellt der damit eventuell verbundene Verzicht auf eine eigene Nutzung der Verluste in den Folgejahren im Wege des Verlustvortrages (§ 10 d Abs. 2 EStG) keine freigebige Zuwendung an den Ehepartner dar, da nur auf eine Erwerbsaussicht verzichtet wird, die (noch) kein tauglicher Zuwendungsgegenstand ist (s. o. Tz. 36, 60). Andererseits hat der zustimmende Ehegatte, sofern vertraglich nichts anderes vereinbart ist, **keinen Anspruch auf eine Teilhabe an der** durch den Verlustausgleich erzielten **Steuerersparnis** des Ehepartners. Wird er dennoch an der Steuerersparnis beteiligt, sind die Ausgleichsleistungen grundsätzlich als freigebige Zuwendung zu werten (FG Rh-Pf v. 4. 10. 2001, EFG 2002, 209 – vom BFH durch Urteil v. 2. 7. 2004 II R 74/01, BFH/NV 2004, 1511, aus anderen Gründen aufgehoben; a. A. Nds. FG v. 2. 4. 1987, EFG 1987, 571; zum Ausgleich im Rahmen einer Ehegatteninnengesellschaft s. u. Tz. 179). Ist ein Ausgleich von vornherein vereinbart, handelt der ausgleichende Ehepartner zwar aufgrund einer Rechtspflicht. Diese ist aber freiwillig und auch – da die Leistung des anderen Ehegatten nur in einem Verzicht auf eine Erwerbsaussicht besteht (s. o. Tz. 153, 154) – objektiv unentgeltlich begründet worden, so dass ebenfalls eine freigebige Zuwendung anzunehmen ist. Anders liegen die Dinge nur dann, wenn der einer Zusammenveranlagung zustimmende Ehegatte in den Folgejahren positive Einkünfte erwirtschaftet, die er wegen des Verlustverbrauchs nicht mehr gemäß § 10 d Abs. 2 EStG mit seinen früheren negativen Einkünften verrechnen kann. Er kann dann vom Ehepartner einen **Nachteilsausgleich** fordern (vgl. BGH v. 13. 10. 1976 IV ZR 104/74, NJW 1977, 378; und zum Nachteilsausgleich beim Realplittung BGH v. 23. 3. 1983 IV b ZR 369/81, NJW 1983, 1545; v. 26. 9. 1984 IV b ZR 30/83, NJW 1985, 195; v. 13. 4. 1988 IV b ZR 46/87, NJW 1988, 2886; v. 29. 1. 1992 XII ZR 248/90, NJW 1992, 1391), so dass Leistungen, die diesem Ausgleich dienen, auf einer zuvor entstandenen Rechtspflicht beruhen.

- 179 Vermögensverschiebungen zugunsten eines Ehegatten können sich auch aus Leistungen des Ehepartners im Rahmen einer **Ehegatteninnengesellschaft** ergeben (zuletzt BGH v. 30. 6. 1999 XII ZR 230/96, NJW 1999, 2962; v. 11. 9. 2002 XII ZR 9/01, NJW 2002, 3702; vgl. auch BGH v. 8. 7. 1982 IX ZR 99/80, NJW 1982, 2236, v. 14. 3. 1990 XII ZR 98/88, FamRZ 1990, 973; v. 26. 4. 1995 XII ZR 132/93, NJW 1995, 3383; *Langenfeld*, ZEV 2000, 14). Eine solche Innengesellschaft, die auch bei **nichtehelichen Lebensgemeinschaften** vorliegen kann (BGH v. 21. 7. 2003 II ZR 249/01, DStR 2003, 1890), kann von den Eheleuten ausdrücklich oder auch stillschweigend begründet werden. Die Grundsätze für die ertragsteuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen stehen der Annahme einer nur stillschweigend (konkudent) vereinbarten Ehegattengesellschaft nicht entgegen. Sie gelten nicht für die Erbschaftsteuer (§ 10/Tz. 133). Die Innengesellschaft muss einen über die bloßen Ehewirkungen hinausgehenden Zweck verfolgen. Zu diesen Zwecken kann neben einer gemeinsam ausgeübten beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit oder einem gemeinsam

betriebenen Unternehmen auch ein **gemeinsamer Vermögensaufbau** gehören, sofern es dabei nicht nur um eine gemeinsame Wohngrundlage oder um andere, lediglich auf die Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft abzielende Vermögensdispositionen geht. Soweit Leistungen der Ehegatten indes einem derartigen **eheüberschreitenden Gemeinschaftszweck** dienen sollen (bzw. bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften in der Absicht gemeinschaftlicher Wertschöpfung erfolgen), handelt es sich um gesellschaftliche Zweckförderungsbeiträge, die als solche grundsätzlich **nicht der Schenkungsteuer unterliegen** (s. u. Tz. 182 ff.). Das Gleiche gilt dann für einen **Vermögensausgleich** zwischen den Ehegatten bei Auflösung der ausdrücklich oder konkludent zustande gekommenen Innengesellschaft (zur Auflösung durch den Tod eines Ehegatten vgl. § 10 Tz. 20 u. 121), der auch einen evtl. Nachteilsausgleich wegen Zustimmung zur Zusammenveranlagung (s. o. Tz. 178) umfasst, die mit Rücksicht auf die bestehende Innengesellschaft erteilt wurde (vgl. dazu BGH v. 25. 6. 2003 XII ZR 161/01, NJW 2003, 2982). Ein solcher gesellschaftsrechtlicher Ausgleichsanspruch kann – auch wenn die Erwartung eines güterrechtlichen Vermögensausgleichs idR ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme einer konkludent vereinbarten Innengesellschaft ist – neben dem Anspruch auf Zugewinnausgleich bestehen (BGH v. 28. 9. 2005 XII ZR 189/02, DStR 2006, 1467, LMK 2006, 179079 m. Anm. Grziwotz). Im Einzelfall kann freilich die Abgrenzung der gesellschaftlichen Leistungen von anderen Vermögensverschiebungen, die steuerbare unbenannte Zuwendungen (Tz. 170, 171) oder nicht steuerbare Beiträge zur ehelichen Lebens- und Erwerbsgemeinschaft (Tz. 172, 173) einschließlich des Aufbaus einer gemeinsamen Altersversorgung (Tz. 175) sind, erhebliche Probleme bereiten. Bei dieser Abgrenzung ist vor allem das innergesellschaftliche Äquivalenzprinzip (s. u. Tz. 183, 184) zu beachten, das auch für das Zustandekommen einer die gleichberechtigte Erfolgsteilhaber beider Eheleute voraussetzenden Innengesellschaft bedeutsam ist (BGH, NJW 1999, 2962, 2964; NJW 2002, 3702). Ein wichtiges **Abgrenzungsmerkmal** ist danach neben der eheüberschreitenden Zweckverfolgung, für die Planung, Umfang und Dauer der Vermögensbildung und Absprachen über die Verwendung und Wiederanlage erzielter Erträge wichtige Indizien sind (BGH, NJW 1999, 2962, 2966), auch die Gleichordnung der Eheleute bei der Zweckverwirklichung und der Erfolgsbeteiligung. Ob die höchstrichterliche Zivilrechtsprechung, die sich um einen gerechten – vom Ehegüterrecht nur unvollkommen gewährleisteten – Vermögensausgleich zwischen den Eheleuten bemüht, auch für die erbschaft- und schenkungsteuerliche Beurteilung weitere Kriterien für eine sachgerechte Abgrenzung aufzeigen wird, bleibt abzuwarten.

(einstweilen frei)

180

Literatur zu Tz. 170 bis Tz. 180: *Albrecht*, Schenkungsteuerpflicht unbenannter Zuwendungen nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, ZEV 1994, 149; *Albrecht*, Schenkungsteuerliche Probleme bei Ehegattenzuwendungen, ZErB 2002, 272; *Crezelius*, Schenkungsteuerpflicht ehebedingter Zuwendungen, NJW 1994, 3066; *Doetsch*, Die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. unbenannten (ehebedingten) Zuwendungen, DStR 1994, 638; *Felix*, Unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten, KÖSDI 1983, 5147; *Fischer*, Lebzeitige Zuwendungen unter Ehegatten, ErbStB 2004, 231; *Gebel*, Unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten – eine überschätzte Rechtsfigur, DStZ 1993, 451; *Gebel*, Schenkungsteuer bei Vermögensverschiebungen zwischen Eheleuten – steuerfreier Vermögensausgleich im Rahmen einer Ehegatteninnengesellschaft, BB 2000,

181

Zu § 12 Abs. 3 ErbStG**Bewertung des Grundbesitzes (Tz. 500 bis Tz. 529)****Allgemeines**

Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte können bewertungsrechtlich zum Grundvermögen (Tz. 600 ff.), zum gewerblichen oder freiberuflichen Betriebsvermögen (Tz. 741 ff.) oder zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (Tz. 530 ff.) gehören. Ungeachtet ihrer Zugehörigkeit zu einer dieser Vermögensarten werden sie, soweit sie im Inland belegen sind (zum ausländischen Grundbesitz s. u. Tz. 936 ff.) im Rahmen der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Wertermittlung stets mit dem sog. **Grundbesitzwert** angesetzt (§ 138 Abs. 1 BewG iVm § 12 Abs. 3 u. Abs. 5 Satz 2 ErbStG). Bei der Ermittlung dieses Grundbesitzwertes wird aber nur zwischen solchen Grundstücken unterschieden, die als oder wie Grundvermögen zu bewerten sind, und solchen, die als oder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten sind. Betriebsgrundstücke werden nämlich nach § 138 Abs. 2 u. 3 BewG bei der Bewertung entweder wie Grundvermögen (Abs. 3) oder aber wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen (Abs. 2) behandelt. Für die Wertfindung ist es mithin ohne Belang, ob ein Grundstück bei der Bestandsermittlung (vgl. dazu § 10/Tz. 2, 3 u. 30 ff.) dem Privatvermögen oder dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Bedeutsam ist diese Zuordnung aber für die Steuerbegünstigungen nach §§ 13 a, 19 a ErbStG.

Die Vorschrift des § 138 Abs. 1 BewG gilt für den gesamten **inländischen Grundbesitz** iSd § 19 BewG. Dazu gehören die unbebauten Grundstücke, die bebauten Grundstücke einschließlich der Gebäude, der sonstigen Bestandteile und des Zubehörs (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), die Grundstücke im Zustand der Bebauung, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (§ 33 BewG), das Erbaurecht (§ 68 Abs. 1 Nr. 2 BewG) sowie das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbaurecht und Teilerbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (§ 68 Abs. 1 Nr. 3 BewG), nicht aber die Bodenschätze (§ 12 Abs. 4 ErbStG) und die Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (s. u. Tz. 693 ff., 761 ff.), sowie Wohn- und Nutzungsrechte an Grundstücken (vgl. FG Düsseldorf v. 10. 1. 2005, EFG 2005, 1211).

Der Steuersachwert eines Grundstücks (bzw. der anderen zum Grundbesitz gehörenden Wirtschaftsgüter) wird erst seit der Erbschaftsteuerreform durch das JStG 1997 als Grundbesitzwert bezeichnet. Zuvor waren auch bei der Erbschaftsteuer die (inzwischen im Wesentlichen nur noch für die Grundsteuer geltenden) **Einheitswerte** anzuwenden (§ 12 Abs. 2 ErbStG 1974). Sie waren bis zum 31. 12. 1995 in die erbschaftsteuerliche Wertermittlung zu übernehmen. Ermittelt wurden diese Einheitswerte in einem besonderen – von der Steuerveranlagung getrennten – Feststellungsverfahren (§§ 179 ff. AO), das mit einer gesonderten Wertfeststellung endete. Der Feststellungsbescheid war ein für die Erbschaftsteuerfestsetzung bindender Grundlagenbescheid (§ 182 Abs. 1 AO). Seine Bindungswirkung erstreckte sich auf alle in ihm enthaltenen Feststellungen einschließlich der Zuordnung zu einer bestimmten Grundstücksart, nicht aber auf die ausschließlich nach erbschaftsteuerlichen Kriterien zu beurteilende Vorfrage, wem ein Wirtschaftsgut des Grundbesitzes vermögensmäßig zuzuordnen ist und ob es danach zum Nachlass gehört oder nicht (RFH-Urteil v. 3. 10. 1935 III e A, RStBl. 1935, 1406; s. u. Tz. 520).

- 503 Die Einheitswerte wurden für die jeweilige wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes festgestellt (§§ 2, 70 BewG). Gehörte zu einem der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegenden Erwerb nur ein **Teil einer wirtschaftlichen Einheit**, so war nach § 12 Abs. 3 ErbStG der darauf entfallende Teilbetrag des Einheitswerts maßgebend.
- 504 Die in die erbschaftsteuerliche Wertermittlung zu übernehmenden Einheitswerte wurden abweichend vom Stichtagsprinzip des § 11 ErbStG nicht auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung, sondern auf den sich aus §§ 21 ff. BewG jeweils ergebenden Zeitpunkt festgestellt. Für die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer war nach § 12 Abs. 2 ErbStG 1974 grundsätzlich der **Feststellungszeitpunkt** maßgebend, der der Entstehung der Steuer voranging oder mit ihr zusammenfiel.
- 505 Der Einheitswertfeststellung wurden in den alten Bundesländern die **Wertverhältnisse vom 1. 1. 1964** (= letzter Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrundegelegt. Die auf dieser Grundlage ermittelten Einheitswerte waren aber bei Grundstücken iSd § 70 BewG (= Grundvermögen) und bei Betriebsgrundstücken iSd § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG nach § 121 a BewG a. F. auch für erbschaftsteuerliche Zwecke um einen **Zuschlag von 40%** zu erhöhen. Zur Anpassung der in den neuen Bundesländern geltenden Einheitswerte, die auf den Wertverhältnissen am 1. 1. 1935 beruhen (§ 129 BewG), vgl. § 133 BewG a. F.
- 506 Die festgestellten Einheitswerte waren, da die Wertfindung nicht mehr realitätsgerecht an die Wertentwicklung angepasst wurde, deutlich niedriger als die Verkehrswerte. Für einzelne Grundstücksarten erreichten sie weniger als 20 % des Verkehrswertes. Wegen dieser Wertabweichungen, die den Erwerb von Grundbesitz erbschaftsteuerlich gegenüber dem Erwerb anderer Vermögensgegenstände (vor allem dem Erwerb von Kapitalvermögen) erheblich begünstigten, hat das BVerfG durch Beschluss v. 22. 6. 1995 2 BvR 552/91 (BStBl. II 1995, 671 – § 19/R 1) die Regelung des § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG 1974 für **verfassungswidrig** erklärt und den Gesetzgeber verpflichtet, bis spätestens zum 31. 12. 1996 eine Neuregelung zu treffen, wobei aber die Einheitswerte noch bis zum 31. 12. 1995 weitergelten sollten. Einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hat das BVerfG darin gesehen, dass die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer bei Grundbesitz auf der Grundlage von zum 1. 1. 1964 letztmalig festgestellten Einheitswerten, für Kapitalvermögen hingegen zu Gegenwartswerten angesetzt wurde. Dazu wird ausgeführt, die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen setze bei der Erbschaftsteuer voraus, dass für die Einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die „deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden“ (zum übrigen Inhalt der Entscheidung vgl. § 19/R 1).
- 507 Die Entscheidung des BVerfG hat den Steuergesetzgeber zu der im JStG 1997 enthaltenen **Neuregelung der Wertermittlung** beim Grundbesitz veranlasst. Für die Erbschaftsteuer werden ab dem 1. 1. 1996 nicht mehr aus anderen Gründen auf frühere Zeitpunkte festgestellte Einheitswerte übernommen, sondern es werden, soweit Grundbesitz zur Ermittlung der erbschaft- oder schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu bewerten ist, im Rahmen einer sog. **Bedarfsbewertung** Grundbesitzwerte als Steuersachwerte gesondert festgestellt. Die Wertermittlungsmethoden sind gegenüber der früheren Einheitswertfeststellung zum Teil grundlegend verändert worden. Bis zum 31. 1. 2006 wurden dabei die tatsächlichen

Verhältnisse im jeweiligen Besteuerungszeitpunkt und die Wertverhältnisse zum 1. 1. 1996 zugrunde gelegt (§ 138 Abs. 4 BewG idF des BewÄndG v. 10. 12. 2001, BGBl. I 2001, 3435). Ab dem 1. 1. 2007 sind aber nach der durch das JStG 2007 v. 13. 12. 2006 (BGBl. I 2006, 2878, 2909) geänderten Fassung des § 138 Abs. 1 BewG **sowohl die tatsächlichen Verhältnisse als auch die Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt** maßgebend.

Im Schrifttum wurden auch gegen die Neuregelung im JStG 1997 gewichtige **508 verfassungsrechtliche Einwände** erhoben (vgl. dazu *Seer*, StuW 1997, 283; *Klein*, FS Flick, 1997, S. 327 ff.; *Wolf*, DStR 1997, 349; *Graf/Medloff*, BB 1997, 1765). Sie stützen sich in erster Linie auf die Erkenntnis, dass die Steuersachwerte beim Grundbesitz nach wie vor deutlich hinter den Verkehrswerten zurückbleiben, die nach § 9 BewG den bewertungsrechtlichen Regelmaßstab bilden. Dabei wird davon ausgegangen, dass die Grundbesitzwerte nur ca. 50 bis 60 v. H. des jeweiligen Verkehrswerts ausmachen. Die Forderung des BVerfG nach Wertansätzen, mit denen das Verhältnis der Werte zueinander realitätsgerecht abgebildet und damit eine Steuerbelastung sichergestellt wird, die nicht von der Zuordnung des hinterlassenen oder übertragenen Vermögens zu bestimmten Vermögensarten abhängt, ist vor allem bei den bebauten Grundstücken, deren Werte in einem typisierenden Ertragswertverfahren ermittelt werden (s. u. Tz. 620 ff.), vom Steuergesetzgeber nur unzureichend erfüllt worden.

Dass die Neuregelung der Grundstücksbewertung gemäß § 152 BewG a. F. auch **509** für Sachverhalte gilt, die vor dem Inkrafttreten des JStG 1997 verwirklicht worden sind, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Diese Rückwirkung ist vom BVerfG ausdrücklich angeordnet worden (vgl. BFH v. 5. 5. 2004 II R. 45/01, BStBl. II 2004, 1036; v. 2. 7. 2004 II R. 55/01, BStBl. II 2004, 703; v. 20. 10. 2004 II R. 74/00, BStBl. II 2005, 99).

Im **Vorlagebeschluss** v. 22. 5. 2002 II R. 61/99 (BStBl. II 2002, 598) hat der **510** II. Senat des **BFH** die verfassungsrechtlichen Einwände gegen die Neuregelung der Grundbesitzbewertung im JStG 1997 (s. o. Tz. 508) aufgegriffen. Fraglich ist danach aus verfassungsrechtlicher Sicht u. a., ob es mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist, auf alle Erwerbsvorgänge einen einheitlichen Steuertarif anzuwenden, obwohl z. B. Grundbesitz nur mit einem Teil seines Verkehrswertes in die Bemessungsgrundlage eingeht, während übriges Vermögen mit dem gemeinen Wert oder diesem vergleichbaren Werten anzusetzen ist. Dabei ist der BFH davon ausgegangen, dass die auf der Grundlage des Ertragswertverfahrens ermittelten Werte für bebaute Grundstücke im Durchschnitt nur etwa die Hälfte des Verkehrswertniveaus erreichen und überdies eine erhebliche Streubreite zeigen. Darüber hinaus hielt es der BFH für verfassungsrechtlich bedenklich, dass trotz der von ihm angenommenen Unterbewertung des (bebauten) Grundbesitzes damit wirtschaftlich zusammenhängende Schulden ungekürzt mit ihrem Nennwert zu berücksichtigen sind. Auch das land- und forstwirtschaftliche Vermögen sei durch niedrige Wertansätze, die nur 10% der Verkehrswerte ausmachten, sowie durch die Steuerbegünstigungen nach §§ 13 a, 19 a ErbStG übermäßig privilegiert. Das **BVerfG** hat die verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH im Beschluss v. 7. 11. 2006 1 BvL 10/02 (DStR 2007, 235 – § 19/R 5) bestätigt. Danach genügen die geltenden Bewertungsvorschriften für Grundvermögen in allen Teilbereichen schon auf der Bewertungsebene nicht den Anforderungen des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Gefordert wird vom BVerfG vielmehr eine „einheitlich am

gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel“ ausgerichtete Wertermittlung. Die Bewertungsvorschriften müssten gewährleisten, dass die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens „in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert“ erfasst werden. Das BVerfG hat freilich dem Gesetzgeber zugestanden, dass er in der Wahl der Methoden, mit denen er dieses Bewertungsziel erreichen will, grundsätzlich frei sei und dass es ihm auch unbenommen sei, außerhalb der Wertermittlung bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe mittels Verschonungsregelungen den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände zu begünstigen. Als gewichtige Gemeinwohlgründe für Verschonungsnormen beim Grundvermögen hat es dabei die Belange der Bau- und Wohnungswirtschaft – insbesondere die Zurverfügungstellung ausreichenden Wohnraums – anerkannt. Es bleibt abzuwarten, welche Folgerungen der Gesetzgeber, dem dafür eine Frist bis zum 31. 12. 2008 eingeräumt worden ist, aus der Entscheidung des BVerfG für die Bewertung des Grundvermögens und die Steuerlast der Erwerber von Grundbesitz ziehen wird. Einen Teil der Beanstandungen des BVerfG – nämlich das Abstellen auf frühere Wertverhältnisse und die unzureichende Wertverteilung bei erbbaurechtsbelasteten Grundstücken – hat er aber schon durch das JStG 2007 ausgeräumt (vgl. Tz. 507 u. 676 ff.). Bis zu einer gesetzlichen Neuregelung, für die keine Rückwirkung vorgesehen ist, sind indes die bisherigen Regelungen, die nachfolgend dargestellt und erläutert sind, nach dem o. a. Beschluss des BVerfG **weiterhin anzuwenden**. Dies gilt freilich längstens bis zum 31. 12. 2008.

511–513 (einstweilen frei)

- 514 **Literatur zu Tz. 500 bis Tz. 513:** *Graf/Medloff*, Die Besteuerung des Grundvermögens, insbesondere des Familienwohnheims, bei Erbschaft und Schenkung, BB 1997, 1765; *Halaczinsky*, Höhere Erbschaftsteuer für Immobilien?, BB 2000, 1597 u. 1649; *Moench/Höll*, Die neue Erbschaftsteuer, Kurzkommentar, 1997, Teil A; *Seer*, Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, 283; *Wittmann*, Neuregelung der Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer ab 1. 1. 1996, BB 1997, 548; *Wolf*, Probleme der neuen Bedarfswertung von Immobilien für Zwecke der Erbschaftsteuer, DStR 1997, 349.

Bedarfswertung

R 124 ErbStR

- 515 Allgemeine Regelungen für die gesonderte Feststellung von Grundbesitzwerten enthalten §§ 138 u. 139 sowie §§ 151 bis 156 BewG idF des JStG 2007. Diese Vorschriften lauten:

§ 138 BewG Feststellung von Grundbesitzwerten

(1) ¹Grundbesitzwerte werden unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt festgestellt. ²§ 29 Abs. 2 und 3 gilt sinngemäß.

(2) Für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und für Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 2 sind die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 139 bis 144 zu ermitteln.

(3) ¹Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 sind die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 68, 69 und 99 Abs. 2 und der §§ 139 und 145 bis 150 zu ermitteln. ²§ 70 gilt mit der Maßgabe, dass der Anteil des Eigentümers eines

Grundstücks an anderem Grundvermögen (beispielsweise an gemeinschaftlichen Hofflächen oder Garagen) abweichend von Absatz 2 Satz 1 dieser Vorschrift in das Grundstück einzubeziehen ist, wenn der Anteil zusammen mit dem Grundstück genutzt wird. ³§ 20 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden.

(4) Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit im Besteuerungszeitpunkt niedriger ist als der nach den §§ 143, 145 bis 149 ermittelte Wert, ist der gemeine Wert als Grundbesitzwert festzustellen.

§ 139 BewG Abrundung

Die Grundbesitzwerte werden auf volle 500 Euro nach unten abgerundet.

§ 151 BewG Gesonderte Feststellungen

(1) ¹Gesondert festzustellen (§ 179 der Abgabenordnung) sind

1. Grundbesitzwerte (§ 138),
2. der Wert des Betriebsvermögens (§§ 95, 96) oder des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1 a),
3. der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 11 Abs. 2,
4. der Wert von anderen als in den Nummern 1 bis 3 genannten Vermögensgegenständen und von Schulden, die mehreren Personen zustehen (§ 3),

wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. ²Die Entscheidung über eine Bedeutung für die Besteuerung trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder die Feststellung nach Satz 1 Nr. 2 bis 4 zuständige Finanzamt.

(2) ¹In dem Feststellungsbescheid für Grundbesitzwerte sind auch Feststellungen zu treffen

1. über die Art der wirtschaftlichen Einheit, bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören (wirtschaftliche Untereinheiten), auch über den Gewerbebetrieb;
2. über die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit und bei mehreren Beteiligten über die Höhe des Anteils, der für die Besteuerung oder eine andere Feststellung von Bedeutung ist; beim Erwerb durch eine Erbengemeinschaft erfolgt die Zurechnung auf die Erbengemeinschaft.

(3) ¹Gesondert festgestellte Grundbesitzwerte sind einer innerhalb einer Jahresfrist folgenden Feststellung für dieselbe wirtschaftliche Einheit unverändert zu Grunde zu legen, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich geändert haben. ²Der Erklärungspflichtige kann eine von diesem Wert abweichende Feststellung des Grundbesitzwerts nach den Verhältnissen im Besteuerungszeitpunkt durch Abgabe einer Feststellungserklärung beantragen.

(4) Ausländisches Vermögen unterliegt nicht der gesonderten Feststellung.

(5) ¹Grundbesitzwerte (Absatz 1 Satz 1 Nr. 1) sind auch festzustellen, wenn sie für die Grunderwerbsteuer von Bedeutung sind. ²Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. ³Absatz 2 ist nicht anzuwenden.

§ 152 BewG Örtliche Zuständigkeit

Für die gesonderten Feststellungen ist örtlich zuständig:

1. in den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück, das Betriebsgrundstück oder der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder, wenn sich das Grundstück, das Betriebsgrundstück oder der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft auf die Bezirke mehrerer Finanzämter erstreckt, der wertvollste Teil liegt;

2. in den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Gewerbebetriebs, bei Gewerbebetrieben ohne Geschäftsleitung im Inland das Finanzamt, in dessen Betrieb eine Betriebsstätte – bei mehreren Betriebsstätten die wirtschaftlich bedeutendste – unterhalten wird, und bei freiberuflicher Tätigkeit das Finanzamt, von dessen Bezirk aus die Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt wird;
3. in den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft befindet, bei Kapitalgesellschaften ohne Geschäftsleitung im Inland oder, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen lässt, das Finanzamt, in dessen Bezirk die Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat;
4. in den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 das Finanzamt, in dessen Bezirk die Verwaltung des Vermögens ausgeht, oder, wenn diese im Inland nicht feststellbar ist, das Finanzamt, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet.

§ 153 BewG Erklärungspflicht, Verfahrensvorschriften für die gesonderte Feststellung, Feststellungsfrist

(1) ¹Das Finanzamt kann von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen. ²Die Frist zur Abgabe der Feststellungserklärung muss mindestens einen Monat betragen.

(2) ¹Ist der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen oder ist eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft dessen Eigentümer, kann das Finanzamt auch von der Gemeinschaft oder Gesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen. ²Dies gilt auch, wenn Gegenstand der Feststellung ein Anteil am Betriebsvermögen (§ 97 Abs. 1 a) ist.

(3) In den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 kann das Finanzamt nur von der Kapitalgesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen.

(4) ¹Der Erklärungspflichtige hat die Erklärung eigenhändig zu unterschreiben. ²Hat ein Erklärungspflichtiger eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abgegeben, sind andere Beteiligte insoweit von der Erklärungspflicht befreit.

(5) § 181 Abs. 1 und 5 der Abgabenordnung sind entsprechend anzuwenden.

§ 154 BewG Beteiligte am Feststellungsverfahren

(1) Am Feststellungsverfahren sind beteiligt

1. diejenigen, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist,
2. diejenigen, die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat.

(2) In den Fällen des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist der Feststellungsbescheid auch der Kapitalgesellschaft bekannt zu geben.

§ 155 BewG Rechtsbehelfsbefugnis

¹Zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid sind die Beteiligten im Sinne des § 154 Abs. 1 sowie diejenigen befugt, für deren Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist. ²§ 352 der Abgabenordnung und § 48 der Finanzgerichtsordnung gelten nicht.

§ 156 BewG Außenprüfung

Eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist bei jedem Beteiligten (§ 154 Abs. 1) zulässig.

ben (str., zum Zivilrecht *MünchKomm/Siepmann*, § 1969 Rz. 2 mwN, zum Streitstand in FN 4 dort; ablehnend für den Partner der nichtehelichen Lebensgemeinschaft *Kapp/Ebeling*, § 13 Rz. 36; in dem dort als Beleg angeführten Urteil des BGH v. 1. 12. 1987 VI ZR 50/87, DB 1988, 960, Anm. *Striewe*, NJW 1988, 1091, zu § 116 SGB X, verneinte der BGH allerdings einen einheitlichen Inhalt des Begriffs „Familienangehöriger“, sondern wollte ihn vielmehr für jede Regelung mit Blick auf ihren Sinn und Zweck gesondert ermittelt wissen). Keine begünstigten Erwerber sind dagegen **bloße Haushaltsangehörige**.

- 54 Dem steuerfreien Erwerb der Begünstigten steht gem. § 10 Abs. 1 ErbStG eine **abzugsfähige Nachlassverbindlichkeit beim Erben** gegenüber. Der Freibetrag kann nicht vom Erben selbst in Anspruch genommen werden. Der vom Erben zu gewährende Unterhalt kann nur in der beim Tod des Erblassers üblichen Höhe, allerdings auch in anderer Form (z.B. Geldzahlung statt Naturalunterhalt) begünstigt sein. Der Anspruch entfällt, wenn der Erblasser ihn zulässigerweise nach § 1969 Abs. 2 BGB entzieht. Hat der Erblasser den Anspruch über das Maß des § 1969 Abs. 1 BGB hinaus erweitert, liegt „insoweit“ (*Münch-Komm/Siepmann*, § 1969 Rz. 5) ein gewöhnliches Vermächtnis vor, so dass der übersteigende Betrag nicht befreit ist (ebenso *Kipp*, ErbStG, § 18 Rz. 39; a.A. möglicherweise *Meincke*, § 13 Anm. 16, wonach es sich wohl insgesamt um ein gewöhnliches Vermächtnis iSd § 2147 BGB handeln soll, für das die Befreiung nach Abs. 1 Nr. 4 nicht gelten würde).

Zu § 13 Absatz 1 Nr. 4a ErbStG – Zuwendungen unter Ehegatten in Zusammenhang mit einem „im Inland belegenen Familienwohnheim“ (Tz. 55 bis Tz. 77)

Hintergrund und Einordnung der Regelung

- 55 Die durch das Jahressteuergesetz 1996 neu eingeführte Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG geht letztlich auf den Wandel in der zivilrechtlichen Rechtsprechung zu den sog. „unbenannten Zuwendungen“ unter Ehegatten zurück (vgl. § 7/Tz. 170ff. und § 7/R 81). Von der Rechtsprechung wurden Zuwendungen unter Eheleuten zunächst nicht als Schenkung angesehen, sofern sie in der Erwartung des Fortbestands der Ehe erbracht wurden, um die eheliche Lebensgemeinschaft zu fördern (vgl. BGH v. 7. 1. 1972 IV ZR 231/69, NJW 1972, 580; v. 26. 11. 1981 IX ZR 91/80, NJW 1982, 1093). Später sah der BGH die „unbenannten Zuwendungen“ nur noch im Innenverhältnis der Ehegatten nicht als Schenkung an, behandelte sie aber z.B. im Erbrecht grundsätzlich wie eine Schenkung (v. 27. 11. 1991 IV ZR 164/90, NJW 1992, 564).
- 56 Bei der Erbschaftsteuer folgte der BFH (v. 28. 11. 1984 II R 133/83, BStBl. II 1985, 159) zunächst dem Zivilrecht und sah Zuwendungen zwischen Ehegatten den Umständen des Falles nach als unentgeltlich oder als entgeltlich an, wenn dadurch beide Ehegatten in angemessener Weise an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens beteiligt wurden. Diese Rechtsprechung wurde von der Finanzverwaltung im Erlassweg dahingehend konkretisiert, dass nur drei Tatbestände aus dem Schenkungsbegriff des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausgenommen wurden, nämlich der **gemeinsame Erwerb eines Familienwohnheims** aus den Mitteln nur eines Ehegatten, **die Hingabe von Mitteln zum als-**

baldigen Erwerb eines Familienwohnheims und die **Übertragung des Eigentums oder Miteigentums an einem Familienwohnheim** (Erlasse v. 10. 11. 1988, BStBl. I 1988, 513). In 1994 änderte der BFH seine Rechtsprechung (jeweils v. 2. 3. 1994 II R 59/92, BStBl. II 1994, 366; II R 47/92, BFH/NV 1994, 907; II R 125/89, n. v.; II R 6/92, n. v.; II R 61/92, n. v.). Danach sind nunmehr auch „unbenannte Zuwendungen“ unter Eheleuten Zuwendungen iSd § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und vorbehaltlich etwaiger Befreiungsvorschriften steuerpflichtig (vgl. § 7/Tz. 170 ff.). Daraufhin beurteilte auch die Finanzverwaltung die Schenkungsteuerpflicht unbenannter Zuwendungen nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 7 ErbStG (Erlasse v. 26. 4. 1994, BStBl. I 1994, 297). Die Erlasse v. 10. 11. 1988 wurden mWv 31. 5. 1994 aufgehoben, blieben aber auf unbenannte Zuwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Familienwohnheims anwendbar, wenn sie vor dem 31. 5. 1994 ausgeführt worden waren.

§ 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG schließt an die Erlasse der Finanzverwaltung v. 10. 11. 1988 (s. o. Tz. 56) an. Die Vorschrift regelt abschließend nur die Steuerfreiheit steuerbarer unbenannter Zuwendungen, nicht aber, ob bestimmte unbenannte Zuwendungen auch nach der geänderten BFH-Rechtsprechung überhaupt erbschaftsteuerpflichtig sind (vgl. dazu *Albrecht*, ZEV 1994, 149, 153). **Zuwendungen** in Zusammenhang mit dem Erwerb eines **im Inland belegenen Familienwohnheims** sind nun zwar **steuerbar** iSd § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, aber **steuerbefreit** nach § 13 ErbStG, so dass sie nicht in die steuerpflichtige Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG eingehen. Die Befreiungstatbestände des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG knüpfen hinsichtlich ihrer Merkmale an den Wortlaut der Erlasse v. 10. 11. 1988 an, erscheinen aber nicht völlig identisch. Durch die **Rückwirkung** der Vorschrift auf **ab dem 31. 5. 1994** ausgeführte Zuwendungen ist eine kontinuierliche Behandlung der in Zusammenhang mit dem Erwerb eines Familienwohnheims stehenden Zuwendungen aber in den meisten Fällen gewährleistet. Sind bereits bestandskräftige Bescheide vorhanden, kann die Steuer erlassen werden, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG vorgelegen hätten, wäre die Zuwendung nach dem 30. 5. 1994 geschehen.

Es handelt sich bei § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG um **eine sachliche Befreiungsvorschrift**. Die Befreiung wird weder auf den Ehegattenfreibetrag nach § 16 ErbStG angerechnet, noch wird der begünstigte Erwerb mit weiteren Erwerben nach § 14 ErbStG zusammengerechnet (ebenso *Meincke*, § 13 Anm. 23; vgl. § 14/Tz. 9). Die Steuerbefreiung ist unabhängig vom ehelichen Güterstand (R 43 Abs. 2 Satz 2 ErbStR). Die Vorschrift gilt **nur für Erwerbe unter Lebenden**. Insbesondere, wenn der Erwerb des nach der statistischen Erwartung länger lebenden Ehegatten über dem persönlichen Freibetrag und einer etwaigen steuerfreien Zugewinnausgleichsförderung nach § 5 ErbStG (dazu § 5/Tz. 15 ff.) liegen sollte, empfiehlt es sich deshalb unbedingt, das Familienwohnheim – unter Ausschluss eines Vorempfanges nach § 1380 BGB – bereits zu Lebzeiten zu schenken. Durch einen lebenslangen Vorbehaltsnießbrauch für den Schenker, Rückforderungsrechte, z. B. für den Fall der Ehescheidung, vor allem aber für den Fall des Vorversterbens des beschenkten Ehepartners kann dem Sicherheitsbedürfnis des Schenkers Rechnung getragen werden und zugleich bei im Voraus nicht erwartetem Überleben des Schenkers der steuerfreie Rückfall an ihn erreicht werden (vgl. § 29/Tz. 33 ff.).

Der Begriff „im Inland belegenes Familienwohnheim“

59 Der Begriff „Familienwohnheim“ ist bis zur Einfügung der Nr. 4 a in § 13 Abs. 1 ErbStG nicht näher bestimmt gewesen, sondern stammt aus der Rechtsprechung des BGH (v. 26. 11. 1981 IX ZR 91/80, NJW 1982, 1093; vgl. auch *Moench*, DStR 1989, 303; *Sosnitza*, UVR 1989, 108, 110; *Schuhmann*, UVR 1994, 108, 110). Nunmehr enthält die Vorschrift selbst eine Begriffsbestimmung. Danach ist ein Familienwohnheim **ein im Inland belegenes, zu eigenen Wohnzwecken genutztes Haus oder eine im Inland belegene, zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung**, wenn sich dort der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet (R 43 Abs. 1 Satz 1 ErbStR; europarechtlich bedenklich, vgl. näher *Busch*, IStR 2002, 448). Neben Ein- oder Zweifamilienhäusern kann auch ein Haus mit drei Wohnungen, auch wenn wohnungseigentumsrechtlich getrennt, als Familienwohnheim gelten, wenn die Wohnungen von der Familie genutzt werden (R 43 Abs. 1 Satz 8, 10 ErbStR). Einzubeziehen sind die zum Grundstück gehörenden Garagen und sonstige Nebenräume (R 43 Abs. 1 Satz 9 ErbStR). Die Einbeziehung z. B. von Garagen oder Stellplätzen auch auf einem rechtlich selbstständigen Grundstück ist zwar aufgrund im Übrigen eher wirtschaftlicher Auslegung des zivilrechtlich nicht definierten Begriffs des Familienwohnheims zu befürworten (vgl. *Hardt*, ZEV 2004, 408, 410), dies ist aber nicht durch entsprechende Richtlinien der Finanzverwaltung gesichert. Der Begriff „Familienwohnheim“ ist zwar nicht identisch mit dem Begriff „Familienheim“ iSd § 7 Abs. 1 des früheren II. WoBauG, eher mit dem von der Rspr. entwickelten Begriff des Familienwohnheims (*Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13 Rz. 27); er hat jedenfalls keinen unmittelbaren Bezug zu den Grundstücksarten der bebauten Grundstücke in §§ 75, 149 BewG (R 43 Abs. 1 Satz 8 ErbStR) und ist auch nur eingeschränkt an § 10 e EStG a. F. angelehnt (a. A. *Geck*, ZEV 1996, 167). Er soll wohl durch bewusste Unschärfe im Randbereich eine sachgerechte Entscheidung von Einzelfällen zulassen (*Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, aaO).

Das Haus kann auf eigenem oder fremdem Grund und Boden stehen, es kann auch Gegenstand eines Erbbaurechts sein; bei der Eigentumswohnung kann es sich um Wohnungseigentum oder um ein Wohnungserbbaurecht handeln (*Weinmann*, ZEV 1995, 321, 322).

60, 61 (einstweilen frei)

Nutzung zu Wohnzwecken

62 Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Ehegatten das Haus bzw. die Wohnung zu Wohnzwecken selbst allein oder mit zum Haushalt gehörenden Mitgliedern der Familien, insb. Kinder, Enkelkinder und Eltern, ggf. einer Hausgehilfin nutzen (R 43 Abs. 1 Satz 3, 7 ErbStR; vgl. FG München v. 16. 3. 1999, UVR 2000, 18, auch zu den früheren Ländererlassen – s. o. Tz. 56). Solange dies der Fall ist, kommt es wegen des Stichtagsprinzips der Erbschaftsteuer nicht auf die nachfolgende Nutzung durch den Beschenkten an (ebenso *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13 Rz. 30: Grenze ist § 42 AO; *Christoffel*, Inf. 1996, 69, 70; a. A. *Geck*, S. 108, der in Analogie zu § 10 e EStG a. F. auf die Eigennutzung durch den Beschenkten abstellt). Das Haus bzw. die Wohnung muss **tatsächlich genutzt** werden, eine bloße Möblierung reicht nicht aus. Eine Nutzung allein durch den Ehegatten, der die Zuwendung erhalten soll, reicht zumindest dann aus,

wenn er z. B. mit einem gemeinsamen Kind – bei im Übrigen getrennt lebenden Ehepartnern – dort lebt, weil auch dann von einer „Familie“ gesprochen werden kann (FG Berlin v. 28. 1. 2003 5 K 5267/01, DStRE 2004, 217; ebenso *Meincke*, § 13 Anm. 20). Dagegen reicht es nicht aus, wenn die Nutzung nur durch ein Kind erfolgt, für das der Zuwender Kindergeld oder bei der Einkommensteuer einen Kinderfreibetrag erhält. Wird das Haus bzw. die Eigentumswohnung bei Ausführung der Zuwendung noch nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, weil ein Ehegatte es zunächst allein erwirbt und dann dem anderen vor Renovierung und Bezug schenkt, dürfte es in der Praxis genügen, wenn die Eigennutzung im Zeitpunkt der Zuwendung ernsthaft beabsichtigt ist und unverzüglich beginnt (*Weinmann*, ZEV 1995, 321, 323; vgl. zu mittelbaren Schenkungen auch Tz. 72).

Wird einer dritten Person nur ein einzelner Wohnraum des Hauses oder der Eigentumswohnung und **keine selbstständige Wohnung** unentgeltlich oder entgeltlich – etwa bei einer Untervermietung – zu Wohnzwecken überlassen, so wird dadurch der Charakter des Hauses oder der Eigentumswohnung als Familienwohnheim nicht beeinträchtigt (bezüglich der Vermietung a. A. *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13 Rz. 28; *Weinmann*, S. 323; *Christoffel*, S. 71, danach soll jedwede Vermietung schädlich sein). **63**

Wird eine **selbstständige Wohnung** im Haus **unentgeltlich** Verwandten, z. B. den Eltern oder Kindern, zu Wohnzwecken **überlassen** (nicht von R 43 Abs. 1 Satz 7 ErbStR erfasst, weil nicht nur Wohnräume betroffen sind), so steht das der Annahme eines Familienwohnheims solange nicht entgegen, wie die Fremdnutzung z. B. in einem Zwei- oder Dreifamilienhaus nur eine oder zwei Wohnungen von untergeordneter Größe und Bedeutung (etwa Dach-, Untergeschoss- oder Einliegerwohnung) betrifft und die Familie in der Hauptwohnung lebt (FG Nürnberg v. 5. 10. 2006, EFG 2007, 207 – Rev. BFH II R 69/06; *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13 Rz. 28; *Weinmann*, S. 323). Die Fläche der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung wird in diesen Fällen deutlich mehr als 50% der Gesamtwohnfläche betragen müssen. **64**

Nach überwiegender Auffassung im Schrifttum soll die **Vermietung einer selbstständigen, abgeschlossenen Wohnung**, jedenfalls ab Überschreiten der für den Wohnungsbegriff erforderlichen Mindestfläche (so FG Rh-Pf v. 18. 2. 1999, EFG 1999, 619; FG München v. 11. 4. 2005, EFG 2005, 1727), stets die Steuerbefreiung ausschließen, unabhängig vom Flächenverhältnis der Wohnungen zueinander (R 43 Abs. 1 Satz 6 ErbStR; *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 13 Rz. 28; *Kapp/Ebeling*, § 13 Rz. 38. 4; *Weinmann*, S. 323; *Christoffel*, S. 71; a. A. nunmehr FG Nürnberg v. 5. 10. 2006 – vgl. Tz. 64 –; *Geck*, S. 108). Zur Begründung wird auf die Vorschrift selbst verwiesen, die eine ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken verlange. Der überwiegenden Ansicht wird hier nicht gefolgt. Die Vorschrift spricht nicht ausdrücklich von einem „ausschließlich“ oder „nur“ zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus. Auch ist keine Teilbefreiung vorgesehen. Es kann nach dem Normzweck des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG keinen Unterschied machen, ob in einem Familienwohnheim eine Wohnung von untergeordneter Größe und Bedeutung kraft entgeltlich oder kraft unentgeltlich erworbenen Rechtes genutzt wird. Andernfalls wäre bereits die Vermietung eines kleinen Apartments im Dachgeschoss oder Souterrain begünstigungsschädlich. Deswegen sollte wie schon bei unentgeltlicher Überlassung auch bei entgeltlicher Überlassung wieder auf das Flächenverhältnis abgestellt werden und das Familienwohnheim, sofern danach **65**

innerhalb von drei Jahren ausgeführte Schenkungen zusammengerechnet. Die Zusammenrechnung beeinflusst jeweils die Gewährung der Freibeträge, die nur insgesamt je Zusammenrechnungsperiode gewährt werden. Schenker und Beschenkter können verbindliche Auskünfte über die schenkungsteuerliche Behandlung im Voraus erhalten, die die Finanzverwaltung sechs Monate lang binden.

Zur **Vermeidung der Doppelbesteuerung** hat Finnland **Abkommen** geschlossen mit Dänemark, Island, Norwegen, Schweden (Nordische Multilaterale Konvention, einschließlich Schenkungsteuer) sowie mit Frankreich, den Niederlanden, der Schweiz und den Vereinigten Staaten (nur Erbschaftsteuer, bei den USA lediglich die Bundesnachlasssteuer). Einseitig rechnet Finnland bei unbeschränkter Steuerpflicht ausländische Erbschaft- und Schenkungsteuern an, sofern sie auf dasselbe Vermögen entfallen, aber nur, wenn der Erwerber in Finnland ansässig ist. Höchstgrenze der Anrechnung ist der Betrag, der von der in Finnland erhobenen Steuer auf dasselbe Vermögen entfällt. Ausländische Steuern auf das von der beschränkten Steuerpflicht erfasste Inlandsvermögen werden nicht angerechnet. Daneben sind Billigkeitsmaßnahmen denkbar, um eine ungerechtfertigte Doppelbesteuerung zu vermeiden. Mit der Bundesrepublik ist ein nicht weiter verfolgtes ErbSt-DBA am 6. 6. 1997 paraphiert worden (vgl. § 2/Tz. 206).

Literatur: *Penttilä*, National Report Finland, in EATLP, Avoidance of Multiple Inheritance Taxation Within Europe, 2000, 30; *Rytöhonka*, Finland, Inheritance and gift tax revised, European taxation 1996, 322.

Frankreich (Stand 2006)

Frankreich erhebt eine **Erbschaft- und Schenkungsteuer** auf den Erwerb von Todes wegen und auf den unentgeltlichen Erwerb unter Lebenden. Steuerfrei ist ggf. der Erwerb des überlebenden Ehepartners bei Gütergemeinschaft mit Anwachungsklausel (näher *Gottschalk*, ZEV 2006, 99; vgl. aber § 2/Tz. 130 zur vom BFH unterschiedenen Konsolidation nach dänischem Recht). Bei **Erblassern** oder **Schenkern** mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich zum Zeitpunkt ihres Todes bzw. der Ausführung der Schenkung wird das gesamte übergehende Weltvermögen erfasst (unbeschränkte Steuerpflicht). Seit 1. 1. 1999 gilt dies auch, wenn der **Erwerber** seinen steuerlichen Hauptwohnsitz während einer Spanne von sechs Jahren innerhalb der Letzten zehn Jahre in Frankreich hatte. Andernfalls sind nur in Frankreich belegene Vermögensgegenstände betroffen. Dazu gehören auch Wertpapiere, wenn der Schuldner Wohnsitz oder Sitz in Frankreich hat, und unmittelbar oder mittelbar gehaltene Anteile an ausländischen Personen- oder Kapitalgesellschaften bzw. sonstigen Körperschaften und Vermögensmassen, die in Frankreich belegene Grundstücke in ihrem Vermögen halten. Für die Ermittlung, ob eine Mehrheitsbeteiligung vorliegt, werden auch Anteile bestimmter naher Verwandter berücksichtigt (*Bärtels*, ZEV 1999, 476 f.).

Mehrheitsbeteiligungen werden also insgesamt wie französischer Grundbesitz behandelt, sonstige Beteiligungen nur hinsichtlich des Anteils des französischen Grundbesitzes im Gesamtvermögen. Betrieblich genutzte Grundstücke sind ausgenommen. Die Regelung wird vielfach durch Doppelbesteuerungsabkommen entschärft, ein solches ist allerdings bisher nicht mit der Bundesrepublik abgeschlossen worden, vgl. § 2/Tz. 259, 260.

Jeder Erwerber versteuert im Erbfall den **Nettowert** des bei ihm angefallenen Vermögens; seit 1. 1. 2005 auch bei Schenkungen (näher *Wachter*, ZErB 2005, 66, 68). Während grundsätzlich der gemeine Wert am Todestag bzw. Schenkungstag maßgeblich ist, werden Hausrat vorbehaltlich des Nachweises eines geringeren

Wertes mit 5 v.H. des übrigen Nachlasses, Kunstgegenstände und Sammlungen mit dem Versteigerungswert oder einem Schätzwert, mindestens aber mit dem Versicherungswert angesetzt. Partielle Steuerbefreiungen bestehen für verpachtetes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen (zur Bewertung ausführlich *Bärtels*, S. 68 ff., u. a. Freibetrag von 300 000 € bei Übertragung an Mitarbeiter), Lebensversicherungen (für ab 13. 10. 1998 abgeschlossene Verträge gilt eine 20%ige Abschlagsteuer unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 152 500 €, vgl. *Bärtels*, ZEV 1999, 476) und das Wohnhaus (ab 1. 1. 2000 pauschaler Abschlag von 20% für den Erstwohnsitz; vgl. zu Befreiungen allgemein *Hechler*, S. 94 ff.). Vermögen im Miteigentum von Eheleuten wird jeweils hälftig angesetzt.

Seit 1. 1. 2006 (vgl. zu den Neuerungen *Wachter*, ZErB 2005, 386; *Klima*, ZEV 2006, 114) kann jeder Erwerber für Unternehmensübertragungen von Todes wegen und unter Lebenden eine 75%ige (zuvor seit 1. 1. 2005 50%ige Befreiung bei Unternehmensübertragungen in Anspruch nehmen (neben zinspflichtigen Stundungsmöglichkeiten), wenn der Erblasser bereits für seine Rechtsnachfolger verbindlich eine Mindestbehaltenszeit von acht Jahren nach dem Erwerb festgelegt hat, bei Gesellschaftsbeteiligungen mindestens 34% des Kapitals der betroffenen Gesellschaft (25% im Fall einer börsengängigen Gesellschaft) von der Übertragung betroffen sind und für den Fall des Todes des Erben die Rechtsnachfolger von den Erben wiederum zur Einhaltung der Behaltensfrist verpflichtet werden. Weiter muss für den Erben oder einen der Gesellschafter, der die ursprüngliche Verpflichtung unterschrieben hat, die Tätigkeit bei der Gesellschaft die Haupttätigkeit darstellen (bei Personengesellschaft) oder er die Leitung ausüben (Kapitalgesellschaft), und zwar für die Dauer von fünf Jahren nach dem Tod des Erblassers. Bei einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt gelten die Begünstigungen nur dann, wenn das Stimmrecht des Nießbrauchers auf Gewinnverteilungsbeschlüsse beschränkt ist (vgl. *Klima*, ZEV 2006, 114; *Gottschalk*, ZEV 2006, 444). Die im französischen Einkommensteuerrecht seit 1. 1. 2003 besonders begünstigten Immobiliengesellschaften nach Art der Société immobilière d'investissements cotée (sog. SIIC, vgl. dazu *Richter*, DStR 2003, Beih. zu Heft 1, S. 3) werden bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht besonders behandelt.

Freibeträge werden gewährt (vgl. auch differenzierende Übersicht bei *Wachter*, ZErB 2006, 214, 217) iHv:

- 76 000 € für den Ehegatten, 57 000 € für Lebenspartner (PACS s. u.),
- 50 000 € für Großeltern, Eltern, Kinder und Kinder verstorbener Kinder, bei Letzteren nur einmal je Stamm,
- 57 000 € für allein stehende Geschwister über 50 Jahre, die mit dem Erblasser die letzten fünf Jahre vor seinem Tod zusammengelebt haben, sonst iHv 5000 € für Geschwister und Geschwisterkinder,
- 1500 € für Enkel von Todes wegen unter Lebenden 30 000 €, 5000 € für Urenkel nur unter Lebenden,
- 1500 € für sonstige Erwerber.

Die Freibeträge von 57 000 € und 1500 € gelten nicht für Schenkungen.

Behinderte Erwerber erhalten zusätzlich einen einheitlichen Freibetrag von 50 000 €.

Seit 1. 1. 2005 wird ein allgemeiner Nachlassfreibetrag von € 50 000, nach Erbquoten auf die Erwerber verteilt, nach Abzug der Freibeträge für Ehegatten, Eltern, Kinder und Kinder verstorbener Kinder abgezogen (näher *Wachter*, ZErB 2005, 66, 70).

Personen, die mit dem Verstorbenen oder mit dem Schenker durch einen „Pacte Civil de Solidarité (PACS)“ (zum Zivilrecht vgl. *Ferrand*, FPR 2004, 335) verbunden waren, erhalten seit 1. 1. 2002 einen Freibetrag von 57 000 €; die Partnerschaft darf außer durch Heirat der Partner oder Tod eines Partners im Jahr einer Schenkung und im Folgejahr nicht aufgelöst werden. Unter den gleichen Voraussetzungen erhalten sie für die Ersten 15 000 € des steuerpflichtigen Erwerbs eine Minderung des Steuersatzes von 60% für Zuwendungen unter Nichtverwandten auf 40%, darüber auf 50%. Es ist anzumerken, dass ein PACS zwischen zwei beliebigen Personen geschlossen werden kann.

Die Steuer wird nach einem **progressiven Teilmengentarif**, bei **entfernten Verwandten** ab der dritten Seitenlinie und bei Nichtverwandten **nach Proportionalitäten** festgesetzt:

Steuerpflichtige Erwerbsteile in €	Steuersätze in %				
	Ehegatte	Verwandte in gerader Linie	Verwandte 2. Grades Seitenlinie	Verwandte 3. und 4. Grades Seitenlinie	Sonstige Erwerber
7 600	5	5	35		
7 600 bis 11 400	10	10	35		
11 400 bis 15 000	10	15	35		
15 000 bis 23 000	15	20	35	55	60
23 000 bis 30 000	15	20	45		
30 000 bis 520 000	20	20	45		
520 000 bis 850 000	30	30	45		
850 000 bis 1 700 000	35	35	45		
über 1 700 000	40	40	45		

Ermäßigungen des Steuersatzes auf Grund von Sonderregelungen gelten – mit z.T. jährlichen kurzfristigen Änderungen – für lebzeitige Schenkungen. Seit 1. 1. 2006 beträgt die Steuerermäßigung bei einem Alter des Schenkers von unter 70 Jahren 50% und zwischen 70 und höchstens 80 Jahren noch 30%. Bei einer Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt betragen die Ermäßigungen innerhalb der gleichen Altersgrenzen 35 bzw. 10%. Kunstgegenstände, Sammlungen etc. von hohem künstlerischem oder historischem Wert können dem Staat mit seinem Einverständnis an Zahlung statt übertragen werden. Bestimmte steuerbegünstigte, z. B. wohltätige Organisationen, erwerben steuerfrei. Mehrere Erwerbe vom selben Zuwender werden innerhalb einer 6-Jahresfrist (seit 1. 1. 2006, zuvor 10 Jahre) zur Ermittlung der Progression nur für den Letzterwerb diesem hinzugerechnet. War die frühere Schenkung allerdings nicht besteuert worden, wird auch sie nunmehr nach dem höheren Steuersatz abgerechnet. Wird die Erbschaftsteuer vom Nachlass übernommen, stellt dies eine zusätzliche Zuwendung dar, während umgekehrt die Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker unbeachtlich sein soll (*IBFD*, France-68 – s. Tz. 138).

Bei Schenkungen unter **Nießbrauchsvorbehalt** wird außerdem ein vom Alter des Nießbrauchers abhängiger fester Wertanteil des übergelassenen Vermögens von dessen Steuerwert abgezogen. Die auf Zehnjahresperioden abstellenden Wertanteile sind im Jahr 2004 zur Anpassung an die gestiegene allgemeine Lebenserwartung für den Nießbraucher deutlich erhöht worden (vgl. dazu *Tillmanns*, IWB, F 5 G. 2 (2004), 1385, 1392); z. B. werden für einen Nießbraucher im Alter zwischen 61 und

70 Jahren (vor Vollendung des 71. Lebensjahres) nunmehr 40% statt vormals 20% vom Wert des unter Nießbrauchsvorbehalt übergangenen Vermögens abgezogen.

Zur **Vermeidung einer Doppelbesteuerung** hat Frankreich mit einer Reihe von Staaten ein **DBA** auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer abgeschlossen (z. B. Belgien, Großbritannien, Monaco, Österreich, Spanien, Schweden, Schweiz, USA; Letzteres betrifft auch die Schenkungsteuer). Am 12. 10. 2006 wurde erstmals ein ErbSt/SchSt-DBA zwischen Frankreich und Deutschland unterzeichnet; der Zeitpunkt des Inkrafttretens steht noch nicht fest. Zu Steuerbefreiungen und -ermäßigungen für Schenkungen oder Erbschaften zugunsten öffentlicher Kassen vgl. Art. 21 Abs. 7 ESt-DBA Frankreich, abgedruckt bei § 2/Tz. 260. Daneben rechnet Frankreich einseitig bei unbeschränkter Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht des Zuwenders ausländische Erbschaft- oder Schenkungsteuer an, soweit sie auf im Ausland belegene bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter entfällt (Anrechnungshöchstbetrag mit „per country limitation“, vgl. dazu Tz. 57, 61).

Literatur: *Bärtels*, Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung der deutsch-französischen Unternehmensnachfolge, 1998; *Bärtels*, Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer, IWB, F 5 G. 2 (1999), 1131, 1151; *Bärtels*, Erbschaftsteuerliche Doppelerfassungen bei der deutsch-französischen Unternehmensnachfolge, RIW 1999, 22; *Bärtels*, Verschärfungen des französischen Erbschaftsteuerrechts – Tragweite und Gestaltungsüberlegungen aus deutscher Sicht, IStR 1999, 713; *Bärtels*, International erbschaftsteuerliche Entwicklungen in Frankreich, ZEV 1999, 476; *Campbell*, International Estate Planning: Host Country France, in Tax Management International Forum 12/1996, 15; *David/Gutman*, National Report France, in EATLP, Avoidance of Multiple Inheritance Taxation Within Europe, 2000, 39; *Gottschalk*, Erbschaftsteuerfreie Zuwendungen auf den Todesfall durch französischen Ehevertrag, ZEV 2006, 99; *Gottschalk*, Änderung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZEV 2006, 444; *Hechler*, Die Besteuerung deutsch-französischer Erbfälle, 1998; *Hök*, Nachlassgestaltung für Deutsche mit Grundbesitz in Frankreich, ErbBStg 2003, 205; *Jülicher*, Rechtliche und steuerliche Fallstricke beim deutsch-französischen Erbfall, PISTB 2002, 272; *Kau*, Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer, UVR 2001, 411; *Kergall*, The inheritance & gift tax treatment of enterprises in France, in *Sonneveldt*, Transfer of Enterprises, 2002, S. 83–98; *Klima*, Steuerermäßigung bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen, ZEV 2006, 114; *Schömmner/Steinhauer/Haydu*, Internationales Erbrecht Frankreich, 2005; *Tillmanns*, Steueränderungen in Frankreich 2003/2004, IWB, F 5 G. 2 (2004), 1385; *Tillmanns*, Besteuerung französischen Grundbesitzes, IWB, F 5 G. 2 (2001), 1279; *Tirard/Naudin*, Estate planning and art in France, in *Sonneveldt* (editor-in-chief), The art of estate planning – the estate planning of art, 2003, S. 81; *Wachter*, Änderungen der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZErB 2003, 332; *Wachter*, Loi de Finances 2005, Änderungen der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZErB 2005, 66; *Wachter*, Loi en faveur des petites et moyennes entreprises 2005: Änderungen der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZErB 2005, 386; *Wachter*, Frankreich: Private Ferienhäuser steueroptimal vererben, PiStB 2005, 274; *Wachter*, Loi de Finance pour 2006 – Änderungen der französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer, ZErB 2006, 214; *Zschau*, Erbschaftsteuersystem in Großbritannien, Frankreich und Deutschland: Eine vergleichende steuerökonomische Belastungsanalyse, 2001.

100 a **Gibraltar** (Stand 2006)

Auf Gibraltar wird keine Erbschaft- und Schenkungsteuer erhoben.

101 **Griechenland** (Stand 2006)

Griechenland erhebt eine **Erbschaft- und Schenkungsteuer** auf den Erwerb von Todes wegen und auf den Erwerb durch Schenkung unter Lebenden. **Unbe-**

Gesetzliche Rückforderungsrechte

§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG greift ein, wenn ein Geschenk auf Grund eines gesetzlichen Rückforderungsrechts zurückgegeben worden ist. Dazu zählen Rechte auf Grund

- des § 527 BGB wegen Nichtvollziehung einer Auflage,
- des § 528 BGB wegen Verarmung des Schenkers. Der Schenker ist dann verarmt, wenn er nach der Vollziehung der Schenkung seinen standesgemäßen Unterhalt nicht mehr bestreiten kann bzw. die ihm obliegenden Unterhaltungspflichten nicht mehr erfüllen kann. Zur Abwendung der Herausgabe durch den Beschenkten vgl. Tz. 38,
- des § 530 BGB wegen groben Undanks des Beschenkten; in diesen Fällen ist eine Widerrufserklärung notwendig (vgl. dazu auch Tz. 11),
- der §§ 1301, 1302 BGB hinsichtlich der Verlobungsgeschenke bei Unterbleiben der Eheschließung,
- des § 2113 BGB wegen Beeinträchtigung der Rechtsstellung des Nacherben (dazu BFH v. 24. 5. 2000, aaO, Tz. 3),
- der §§ 2287, 2288 BGB wegen Beeinträchtigung der Rechtsstellung des Berechtigten aus einem Erbvertrag bzw. aus einem gemeinsamen Testament (analog),
- der §§ 2329 ff. BGB bei Pflichtteilergänzungsansprüchen.

Erfasst von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist allerdings nur die Herausgabe des Geschenks durch den – subsidiär nach dem Erben (vgl. § 2325 BGB) – herausgabepflichtigen früheren Beschenkten (vgl. § 2239 BGB), nicht eine Geldzahlung zur Abwendung der Herausgabe (§ 2329 Abs. 2 BGB; vgl. BFH v. 8. 10. 2003 II R 46/01, BStBl. II 2004, 234; Anm. *Meincke*, ZEV 2004, 126; *Jülicher*, ZErB 2004, 137; *Hoppe*, NJW 2004, 1144, auch zur Geldzahlung des Erben nach § 2325 BGB; FG München v. 25. 11. 2006, EFG 2007, 271, im zweiten Rechtszug nach Zurückweisung, vgl. BFH v. 11. 5. 2005 II R 12/02, BFH/NV 2005, 2011) zum – als dem deutschen Pflichtteilergänzungsanspruch vergleichbar – qualifizierten niederländischen Noterbrecht; vgl. zum Ganzen auch *Jülicher*, ZEV 2001, 428). Auch ein Entfallen der Steuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG scheidet im Hinblick auf die – entgegen FG München (aaO) ungekürzte – Berücksichtigungsfähigkeit der Zahlungen nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 iVm § 1 Abs. 2 ErbStG aus.

Zu den **gesetzlichen Rückforderungsrechten** gehören die Gläubigeranfechtungsrechte des § 134 InsO und des § 3 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 4 AnfG (bis 31. 12. 1998: § 32 KO bzw. § 3 Abs. 1 Nr. 3 u. 4 AnfG). Nach den Grundsätzen über die Ausübung eines gesetzlichen Rückforderungsrechtes kommt eine Erstattung weiter der Steuer in Betracht, die bei Begründung des Güterstands der Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten nach § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG entstanden ist, wenn die Ehegatten nach der Scheidung gem. § 1478 BGB einander den Wert des Eingebrachten zurückerstatten (dazu *Meincke*, DStR 1977, 363, 366 f.; *Moench*, DStR 1989, 344).

Daneben kann sich ein gesetzliches Rückforderungsrecht nach den allgemeinen Herausgabevorschriften des BGB, insbesondere aus den Grundsätzen der §§ 812 ff. BGB wegen **ungerechtfertigter Bereicherung** ergeben, wenn eine Schenkung z. B. wegen Irrtums (§ 119 BGB) oder arglistiger Täuschung (§ 123 BGB) angefochten wird. Entfällt danach der Schenkungsvertrag als schuldrechtlicher Rechtsgrund für das Behaltendürfen des Geschenks, muss der Beschenkte das ihm übertragene Eigentum am Schenkgegenstand wieder auf den Schenker zurückübertragen,

das Geschenk ist also zurückzuerstatten. Die vorstehende Aufzählung der gesetzlichen Rückforderungsrechte ist im Übrigen nicht abschließend, so dass auch noch sonstige gesetzliche Rückforderungsrechte den Anspruch auf Erstattung der ursprünglich gezahlten Schenkungsteuer begründen können.

9 (einstweilen frei)

Vertragliche Rückforderungsrechte, insbesondere Widerrufsvorbehalte

- 10 Häufig genügen dem Schenker die ihm zustehenden gesetzlichen Rückforderungsrechte nicht. Insbesondere bei frühzeitiger Vermögensübertragung im Wege verweggenommener Erbfolgeregelung gibt ein Schenker ungern unentgeltlich sein Vermögen weg, ohne sich für bestimmte, ihm nicht genehme Entwicklungen der Verhältnisse des Beschenkten ein Rückholrecht vorzubehalten, sei es in Form eines **Rücktrittsrechts** nach §§ 346 ff. BGB, eines **Widerrufsvorbehalts** mit den Rechtsfolgen analog § 531 Abs. 2 BGB oder einer **auflösenden Bedingung** (zu den zivilrechtlichen Folgen vgl. *Jülicher*, ZEV 1998, 201). Auch die Rückgabe auf Grund eines solchen im Schenkungsvertrag vereinbarten vertraglichen Rückforderungsrechtes fällt grundsätzlich unter § 29 ErbStG. Mit dem ErbStG 1919 ist die vorher bestehende Beschränkung der Vorschrift auf gesetzliche Rückforderungsrechte bewusst fallengelassen worden, um der gleichen Interessenlage des zur Herausgabe eines Geschenks verpflichteten Beschenkten in den Fällen vertraglicher Rückforderungsrechte Rechnung zu tragen (vgl. zur Begründung der Gesetzesänderung *Zimmermann/Mühe*, ErbStG 1919, § 44 Tz. 1).
- 11 Unter den vertraglichen Rückforderungsrechten sind Widerrufsvorbehalt und Rücktrittsrecht in der Praxis die am häufigsten gewählten Vereinbarungen, weil sie – anders als eine auflösende Bedingung (dazu Tz. 14) – nicht ohne Weiteres zur Rückabwicklung der Schenkung führen, sondern dem Schenker ein **Gestaltungsrecht** dahin einräumen, das Rechtsgeschäft bei Vorliegen eines Grundes zur Rückforderung rückabzuwickeln oder fortbestehen zu lassen. Die Verpflichtung des Beschenkten zur Rückgabe des Geschenks hängt also von der Ausübung des Gestaltungsrechtes des Schenkers ab. Erst damit entfällt das schuldrechtliche Rechtsgeschäft und entsteht der Anspruch auf Rückgabe aus § 531 Abs. 2 iVm §§ 812 ff. BGB bzw. das schuldrechtliche Rückgewährschuldverhältnis gem. §§ 346 ff. BGB (*MünchKomm/Westermann*, § 158 Rn. 57, näher *Jülicher*, ZEV 1998, 201, 202). Gibt der Beschenkte dagegen den Schenkgegenstand vor Ausübung des Widerrufs bzw. des Rücktritts heraus, handelt er insoweit freiwillig, so dass § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht eingreift (vgl. Tz. 3).
- 12 Ein vertragliches Rückforderungsrecht kann an den Eintritt eines **bestimmten Ereignisses** geknüpft werden; es kann aber auch z. B. ein **freier Widerrufsvorbehalt** vereinbart werden. Auch im Fall eines freien Widerrufsvorbehalts ist die Schenkung unabhängig von der Frage der ertragsteuerlichen Anerkennung zunächst vollzogen und zu versteuern (vgl. § 7/Tz. 54). Ein vertragliches Rückforderungsrecht in Form einer Anpassungsverpflichtung beim Verhältnis von Leistung und Gegenleistung zueinander kann auch rein vorsorglich in nach Auffassung der Vertragsparteien entgeltliche Rechtsgeschäfte für den Fall eingebaut werden, dass die Finanzverwaltung doch zumindest eine gemischte Schenkung annimmt. Die tatsächliche Anpassung lässt dann eine etwa verwirkte Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entfallen. Eine Wiederschenkung an denselben Empfänger

wie auch eine Weiterleitung an eine dritte Person nach Rückforderung wird nach den Umständen der zweiten Übertragung (Zeitpunkt der Steuerentstehung) besteuert. Es ist dabei möglich, dass auf Grund gesetzgeberischer Vorgaben bestimmte Vorschriften nicht anwendbar sind (so geplant für die Wiederschenkung an dieselbe Person nach § 37 Abs. 3 ErbStG-Entwurf UnternehmensnachfolgerleichterungsG ab 2007 für Stundung und Erlöschen der Steuer für betriebliches Vermögen, vgl. dazu *Wächter*, ErbStB 2006, 312; zum Entwurf vgl. auch § 13 a/Tz. 400 ff.).

Der Schenker muss sich das Rückforderungsrecht bereits im ursprünglichen Schenkungsvertrag vorbehalten haben. Vereinbaren Schenker und Beschenkte erst **nachträglich** – nach Ausführung der Schenkung (vgl. Tz. 4 a.E.; nunmehr FG Nürnberg v. 24. 6. 2004, DStRE 2004, 1466) – ein Widerrufsrecht und treten dessen Voraussetzungen dann ein, geschieht zwar die Rückgabe des Geschenks auf Grund des geltend gemachten Widerrufs und nicht freiwillig. Der Beschenkte versetzt den Schenker jedoch erst durch die nachträgliche Vereinbarung des Widerrufsrechts zurechenbar freiwillig in die Lage, den Widerruf bzw. den Rücktritt auszuüben. Darin liegt eine selbstständige **Rückschenkung** (vgl. Tz. 3), aufschließend bedingt auf den Zeitpunkt der Ausübung des Gestaltungsrechts. § 29 ErbStG ist nicht anwendbar (ebenso *Moench/Kien-Hümbert/Weinmann*, § 29 Rz. 7; *Meincke*, § 29 Anm. 7; a. A. Vorauf. bis 17. EL, Tz. 2; zur Steuerpflicht der Rückgabe als solcher vgl. Tz. 33 ff.). Umgekehrt ist

(Fortsetzung Seite 7)