

Online-Nachricht vom 05.12.2024 11:24

Schenkungsteuer | Ausführung einer gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (BFH)

Haben die Vertragsparteien bei einer gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung eine Vollzugshemmung vereinbart, wonach der bevollmächtigte Notar von der bereits erteilten Eintragungsbevollmächtigung erst dann Gebrauch machen darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist, ist die gemischt-freigebige Schenkung erst im Zeitpunkt der vertraglich vorgesehenen Kaufpreiszahlung im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 2 des ErbStG ausgeführt (BFH, Urteil v. 21.8.2024 - II R 11/21; veröffentlicht am 5.12.2024).

Hintergrund: Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der **Ausführung der Zuwendung**.

Sachverhalt: Frau P verpflichtete sich mit notariellem Vertrag v. 9.10.2012, ihr Grundstück der Klägerin gegen Zahlung eines Barkaufpreises i.H. von 260.000 € sowie einer monatlich ab dem 1.1.2013 im Voraus zu zahlenden Rente in Höhe von 1.000 € zu übertragen. Zudem verpflichtete sich die Klägerin, P zu pflegen, für sie zu kochen, sie zu waschen und erforderliche Gänge zum Arzt und/oder zur Apotheke vorzunehmen, soweit P hierzu nicht mehr in der Lage sein sollte. Das Grundstück ist mit einem Mietshaus bestehend aus acht Wohnungen und zwei Kellergewerberäumen bebaut. P bewohnte eine der Wohnungen, für die sie sich ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht zurückbehält. Der Jahreswert des Wohnrechts wurde in der notariellen Urkunde mit 12.000 € angesetzt.

Dem Vertrag zufolge war der Kaufpreis in der Zeit v. 9.10.2012 bis zum 1.2.2013 durch Überweisung auf ein Notaranderkonto zu entrichten. Die Übergabe des Grundstücks sollte am Tag des Eingangs des Barkaufpreises, spätestens am 1.2.2013 erfolgen.

Die Vertragsparteien erklärten die Auflassung sowie bewilligten und beantragten, die Eigentumsveränderungen im Grundbuch zu vollziehen. Vereinbart wurde, dass den Vertragsparteien Ausfertigungen und beglaubigte Abschriften lediglich ohne Auflassungserklärung erteilt werden sollten. **Der Notar wurde angewiesen, eine Vertragsausfertigung mit der Auflassungserklärung dem Grundbuchamt einzureichen, sobald ihm alle Unterlagen, gegebenenfalls mit Ausnahme der Unbedenklichkeitsbescheinigung, vorliegen und alle vertraglichen Bedingungen für deren Einreichung erfüllt oder sichergestellt sind, insbesondere die Belegung des Kaufpreises ohne eventuelle Zinsen.**

P verstarb am 24.11.2012 noch vor Eintragung des Eigentumswechsels. Die Klägerin ist Erbin der P und wurde am 15.2.2013 als Eigentümerin des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen.

Das FA setzte gegenüber der Klägerin Schenkungsteuer fest. Die Klägerin ist der Meinung, dass es zu der Ausführung der gemischten Schenkung wegen des Todes der P nicht mehr gekommen sei. Ihre Klage wurde in erster Instanz abgewiesen (FG Hamburg, Urteil v. 27.5.2020 - 3 K 122/18).

Die Richter des BFH hoben das Urteil auf und wiesen die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück:

- Anhand der Feststellungen des FG kann der Senat nicht prüfen, ob die gemischte Schenkung aus dem notariellen Vertrag vom 9.10.2012 ausgeführt wurde und wann in diesem Fall die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entstanden ist.

- ▶ Eine Grundstücksschenkung ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bereits dann ausgeführt, wenn die Auflassung (§ 925 BGB) beurkundet worden ist und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat (§ 19 GBO).
- ▶ Eine Grundstücksschenkung ist noch nicht ausgeführt, wenn aufgrund vertraglicher Abrede der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf. In diesem Fall tritt die Ausführung der Zuwendung erst zu diesem späteren Zeitpunkt ein (BFH, Urteil v. 2.2.2005 - II R 26/02, BStBl II 2005, 312, unter II.1.a, m.w.N.).
- ▶ Haben die Vertragsparteien daher bei einer gemischt-freigebigen Grundstücksschenkung eine Vollzugshemmung dahingehend vereinbart, dass der bevollmächtigte Notar von der Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch machen darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist, ist die gemischt-freigebige Schenkung erst in diesem Zeitpunkt nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt.
- ▶ Ob eine solche Vollzugshemmung vereinbart wurde, ist eine Frage der Vertragsauslegung.
- ▶ Vorliegend kann der Senat anhand der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Grundstücksschenkung ausgeführt wurde. **Dafür fehlt es an der Feststellung, ob und wann der nach dem Kaufvertrag zu leistende Barkaufpreis von der Klägerin gezahlt wurde.**
- ▶ Die Vertragsparteien haben eine **Vollzugshemmung** bis zur Kaufpreiszahlung vereinbart, so dass die Schenkung erst im Zeitpunkt der Zahlung des Barkaufpreises ausgeführt und die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in diesem Zeitpunkt entstanden sein kann:
- ▶ **Die Schenkung wurde nicht bereits mit Abschluss des notariellen Vertrags v. 9.10.2012 ausgeführt.** Die Klägerin konnte ohne Zahlung des Barkaufpreises nach den vertraglichen Vereinbarungen nicht zu jeder Zeit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung durch einen entsprechenden Antrag beim Grundbuchamt herbeiführen. Den Vertragsparteien wurden zur Sicherung der Rechte des Verkäufers lediglich Ausfertigungen und beglaubigte Abschriften ohne Auflassungserklärung erteilt (sog. Auflassungssperre oder Kopierlösung).
- ▶ Die Klägerin konnte über den bevollmächtigten Notar von der erteilten Eintragungsbewilligung daher erst nach Eingang des Kaufpreises auf dem Notaranderkonto Gebrauch machen. Bis dahin bestand nach den vertraglichen Abreden ein Vollzugshemmnis.
- ▶ Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangen, dass die Schenkung bis zum Tod der P nicht mehr ausgeführt wurde, dürfte das Schenkungsversprechen durch Kollision erloschen sein, soweit keine Ausnahmekonstellation vorliegt, was nach Aktenlage nicht ersichtlich ist und nicht festgestellt wurde. In diesem Fall ist das FG nicht gehindert, über den von der Klägerin gestellten Änderungsantrag hinaus den Schenkungsteuerbescheid v. 17.7.2020 insgesamt aufzuheben.

Anmerkung von Prof. Dr. Matthias Loose, Richter im II. Senat des BFH:

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Schenkungsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Grundstücksschenkung ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bereits dann ausgeführt, wenn die Auflassung (§ 925 BGB) beurkundet worden ist und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat. Umgekehrt ist eine Grundstücksschenkung noch nicht ausgeführt, wenn aufgrund vertraglicher Abrede der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt Gebrauch machen darf. Haben die Vertragsparteien – wie im Streitfall des BFH und auch in der Praxis üblich – bei einer gemischt freigebigen Grundstücksschenkung vereinbart, dass der bevollmächtigte Notar von der Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch

machen darf, wenn die Zahlung des Kaufpreises nachgewiesen ist, ist diese gemischt freigebige Schenkung erst in diesem Zeitpunkt nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt.

Ob eine solche Vollzugshemmung vereinbart wurde, ist eine Frage der Vertragsauslegung, die grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz obliegt. Im Streitfall konnte der BFH anhand der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen, zu welchem Zeitpunkt die Grundstücksschenkungen ausgeführt wurden. Dafür fehlte es an der entscheidenden Feststellung, ob und wann der Kaufpreis von der Klägerin tatsächlich gezahlt wurde. Die Vertragsparteien hatten eine Vollzugshemmung bis zur Kaufpreiszahlung vereinbart, sodass die Schenkungen erst im Zeitpunkt der Zahlung des Kaufpreises ausgeführt und die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in diesem Zeitpunkt entstanden sein kann. Die Klägerin konnte ohne Zahlung des Kaufpreises den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung durch einen entsprechenden Antrag beim Grundbuchamt nicht herbeiführen.

Im Streitfall kam die Besonderheit hinzu, dass die Schenkerin kurz nach der Unterzeichnung des Kaufvertrags verstorben und die Klägerin ihre Alleinerbin geworden ist. Es ist also vom FG zu prüfen, ob die gemischte Schenkung noch vor dem Tod ausgeführt wurde.

Quelle: BFH, Urteil v. 21.8.2024 - II R 11/21; NWB Datenbank (il)

Fundstelle(n):
NWB AAAAJ-80832