

**Steuerliche Auswirkungen und
Gestaltungsmöglichkeiten
von privaten
Grundstücksübertragungsverträgen**

**Inauguraldissertation zur Erlangung des Doktorgrades
des Fachbereichs Rechtswissenschaften der
Justus-Liebig-Universität
zu Gießen**

**vorgelegt von
Marion Schaller
Rechtsanwältin und Notarin
aus Immenhausen**

Erstgutachter: Prof. Dr. Friedrich von Zezschwitz
Zweitgutachter: Prof. Dr. Jan Schapp
Dekan: Prof. Dr. Jens Ekkenga
Tag der mündlichen Prüfung: 27. Juni 2001

Vorwort

Ganz besonderen Dank schulde ich Herrn Prof. Dr. Friedrich von Zezschwitz für seine zahlreichen wertvollen Ratschläge und für seine Betreuung der Arbeit sowie für die Erstellung des Erstgutachtens. Seine hilfreichen Anregungen und Hinweise haben wesentlich zum Gelingen der Dissertation beigetragen. Ihm ist die vorliegende Arbeit gewidmet.

Meinem Mann Dr. Heinrich Schaller danke ich für seine Einweisung in die elektronischen Medien und für seine umfangreiche Unterstützung, meiner Tochter Laura für das Korrekturlesen des Manuskriptes und meinem Sohn Fabian für seine Geduld.

Immenhausen, im Juni 2001

Marion Schaller

Gliederung

A. Bedeutung lebzeitiger Vermögensübertragungen von Grundstücken und Einführung in die Problematik	1
B. Zivilrechtliche Einordnung und Begriffsbestimmung	4
C. Einkommensteuerliche Behandlung	7
1. Entwicklung der Rechtslage	7
1.1. Rechtsprechung des RFH	7
1.2. Rechtsprechung des BFH	7
1.2.1. 25 - jährige Rechtsprechung	7
1.2.2. Kritik an der bisherigen Rechtsprechung des BFH	9
1.3. Vorlagebeschluß des IX. Senates vom 07.03.1989	10
1.4. Beschluß des Großen Senats vom 05.07.1990	11
1.4.1. Abstandszahlungen	11
1.4.2. Gleichstellungsgelder	11
1.4.3. Übernahme von Verbindlichkeiten	12
1.4.4. Auflagenbedingte Sachleistungen	13
1.4.5. Wiederkehrende Versorgungsleistungen	13
1.4.6. Vorbehaltene Nutzungsrechte	14
1.5. Beschluß des Großen Senats vom 15.07.1991	15
1.5.1. Leibrenten	18
1.5.2. Dauernde Last	20
1.5.3. Unterhaltsleistungen	21
1.5.4. Veräußerungsrenten	22
1.6. Rechtsprechung des X. Senates	23
1.6.1. Sonderstellung der Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen	23
1.6.2. Verzicht auf Bezugnahme § 323 ZPO	24
1.6.3. Grundsatz der Unentgeltlichkeit	25
1.7. Rechtsprechung anderer Senate	26
1.7.1. Nachtragsvereinbarungen	27
1.7.2. Empfängerkreis	27
1.7.3. Erträgnisgröße	28

1.8. Kritische Auseinandersetzung und Stellungnahme zur Rechtsprechung	29
1.8.1. Abgrenzung nach der Art der Gegenleistung	30
1.8.2. Wertverrechnungslehre	30
1.8.2.1. Ursprüngliche Wertverrechnungstheorie	31
1.8.2.2. Modifizierte Wertverrechnungstheorie	32
1.8.3. Grundsatz der Rechtsprechungskontinuität	37
1.8.4. Vergleichbarkeit von Versorgungsleistungen mit Nießbrauchsrechten	37
1.8.5. Gleichbehandlung mit zivilrechtlichen Folgen	38
1.8.6. Einheitliche Definition	
1.8.6.1. Anschaffungskosten und Entgeltlichkeit	38
1.8.6.2. Entgeltlichkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten	43
1.8.6.3. Subjektive oder objektive Anknüpfung	45
1.8.6.4. Wertverhältnis	48
1.8.6.5. Einheits- oder Trennungstheorie	49
1.8.7. Unterhaltsleistungen	53
1.8.8. Verfassungsmäßigkeit von Versorgungsleistungen	56
2. BMF – Schreiben vom 23.12.1996 zur einkommensteuerlichen Behandlung von wieder- kehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privatvermögen	58
2.1. Typus 1	59
2.1.1. Unentgeltliche Übertragung	59
2.1.2. Teilentgeltliche Übertragung	60
2.1.3. Steuerrechtliche Folgen bei Typus 1	60
2.2. Typus 2	61
2.3. Stellungnahme	62
2.4. Nachträgliche Vermögensumschichtungen	66
2.5. Übergangsregelung	70
2.6. Mindestwert des Vermögensgegenstandes	71
2.7. Zusammenfassung	72
3. Einkommensteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten	73
3.1 Steuerliche Ausgangssituation der Beteiligten	73
3.1.1. Steuerprogression des Übernehmers	73
3.1.2. Steuerprogression des Übergebers	74
3.1.3. Steuerschädlicher Totalnießbrauch	75
3.1.4. Entgeltliche Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen	76
3.1.5. Steuerunschädlicher Sicherungsnießbrauch	76

3.2. Vermögensumschichtung	76
3.3. Mittelbare Grundstücksschenkung	77
3.3.1. Schenkung eines Geldbetrages unter Auflage	77
3.3.2. Mittelbare Schenkung	78
3.4. Stuttgarter Modell oder Kombinationsmodell	84
3.5. Bruchteils- oder Quotennutzungsrecht	88
3.6. Nießbrauchsablösung	90
3.6.1. Ablösung als vorweggenommene Erbfolge	91
3.6.2. Verzicht als zeitlich gestreckte Übergabe	92
3.6.3. Rücktrittsrechte	93
3.7. Aufschiebend bedingte Versorgungsansprüche	96
3.8. Zukünftige Bedeutung von Grundstücksübergabeverträgen	97
3.9. Überlassung von § 10 e Objekten und Objekten nach dem Eigenheimzulagengesetz	99
3.9.1. Unentgeltliche Übertragung bei Weiternutzung des Übergebers	99
3.9.2. Unentgeltliche Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	100
3.9.3. Alternative Vertragsgestaltungen	101
3.9.3.1. Vertrag mit aufgeschobener Erfüllung	102
3.9.3.2. Angebot auf Abschluß eines Übergabevertrages	102
3.9.3.3. Einräumung eines Dauerwohnrechtes	103
3.9.4. Mittelbare Grundstücksschenkung	104
3.10. Gründung einer Familiengrundstücks – GbR	105
D. Schenkungsteuerliche Behandlung	109
1. Entwicklung der Rechtslage	109
1.1. Rechtsprechungsübersicht des BFH	109
1.1.1. Rechtsprechung bis zum 21.10.1981	109
1.1.2. BFH – Urteil vom 21.10.1981	110
1.1.3. BFH – Urteil vom 12.04.1989	111
1.2. Ländererlasse vom 09.11.1989 und 06.12.1993 und Erbschaftsteuerrichtlinien vom 21.12.1998	112
1.2.1. Umfang der Bereicherung	113
1.2.1.1. Gemischte Schenkungen und Schenkungen unter Leistungsauflagen	113
1.2.1.2. Schenkung unter Nutzungs- oder Duldungsauflagen	114

1.2.1.3. Mischfälle von gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Auflage	115
2. Neubewertung des Grundbesitzes durch das Jahressteuergesetz 1997	
2.1. Unbebaute Grundstücke	115
2.2. Bebaute Grundstücke	116
2.2.1. Vermietete und vermietbare Grundstücke	117
2.2.2. Selbstgenutzte und unentgeltlich überlassene Grundstücke	117
2.2.3. Nicht vermietbare Grundstücke	118
2.3. Steuerbefreiungen	119
2.3.1. Persönliche Freibeträge	120
2.3.2. Sachliche Freibeträge	120
2.3.2.1. Steuerfreie Übertragung von Familienwohnheimen	120
2.3.2.2. Steuerfreiheit bei güterrechtlichen Regelungen	121
2.3.2.2.1. Anwendungsbereich § 5 I ErbStG	121
2.3.2.2.2. Tilgung der Ausgleichsforderung	123
2.3.2.2.3. Frühere Zuwendungen unter Ehegatten	125
2.3.2.2.4. Verzicht auf Ausgleichsforderung	125
2.3.2.2.5. Vorzeitiger Zugewinnausgleich	126
2.3.2.2.6. Wechsel des Güterstandes	128
2.3.2.2.7. Vereinbarungen über Anfangsvermögen	130
2.3.3. Steuertarife und Steuerprogression	134
2.4. Rücktritt und Widerruf	135
2.5. Unbenannte Zuwendungen und Ausstattungen	136
3. Stellungnahme zur schenkungsteuerlichen Behandlung von Grundbesitz ab 01.01.1996	138
3.1. Gebot der Bewertungsgleichheit nach Art. 3 Abs.1 GG	139
3.2. Gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab	140
3.2.1. Unbebaute Grundstücke	142
3.2.2. Bebaute Grundstücke	143
3.2.3. Sonstige Grundstücke	144
4. Schenkungsteuerliche Gestaltungshinweise	147
4.1. Kettenschenkungen	147
4.2. Etappenschenkungen	148
4.2.1. Beachtung der Zehnjahresfrist	148
4.2.2. Zuschenkungen	149

4.2.3.	Erstattungen früherer Schenkungsteuer	150
4.3.	Mittelbare Grundstücksschenkung	152
4.3.1.	Schriftform	152
4.3.2.	Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer	153
4.3.2.1.	Schenkung des gesamten Kaufpreises für bebaute oder unbebaute Grundstücke	153
4.3.2.2.	Schenkung des gesamten Kaufpreises für Grundstücke im Zustand der Bebauung	154
4.3.3.	Schenkung ist höher als der Kaufpreis	156
4.3.4.	Schenkung ist niedriger als der Kaufpreis	157
4.3.5.	Schenkung von grundstücksbezogenen Verwendungen	158
4.3.6.	Schenkungen zur Tilgung von Grundstücksverbindlichkeiten	159
4.3.7.	Schenkungssteuerliche Behandlung von Bauzinsen	160
4.3.8.	Finanzierung einer Baumaßnahme auf einem Grundstück des Beschenkten	164
4.4.	Nießbrauchsbelastete Grundstückszuwendungen	165
4.4.1.	Auskehrung gezogener Früchte	166
4.4.2.	Abzugsverbot § 25 ErbStG	166
4.4.3.	Ablösung und Verzicht von Nießbrauchsrechten	170
4.5.	Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker	171
4.6.	Grundstücksgesellschaften	198
Anhang		
	Literaturverzeichnis	175
	Abkürzungsverzeichnis	193

A. Bedeutung lebzeitiger Vermögensübertragungen von Grundstücken und Einführung in die Problematik

Ein großer Teil des Vermögens der Einwohner der Bundesrepublik Deutschland besteht aus dem Besitz von Grundeigentum: Immobilien von über sieben Billionen Deutsche Mark stehen zum Vererben an¹.

In den nächsten zehn Jahren werden Vermögenswerte von ca. 2,5 Billionen Deutsche Mark auf die nächste Generation übergehen². Die Neuregelung der Erbschaftsteuer soll ab 1996 pro Kalenderjahr zu einem 1,8 Milliarden höheren Erbschaftsteueraufkommen im Vergleich zu der bisherigen Erbschaftsteuerregelung der Vorjahre führen³.

Entsprechend groß ist das Bedürfnis der Generation der Grundstückseigentümer, schon zu Lebzeiten ihr „Haus zu bestellen“ und für einen steuersparenden Übergang des Grundvermögens auf die nächste Generation Sorge zu tragen⁴.

Mit dem Wunsch auf eine steueroptimale Übertragung des Vermögens ist häufig die Vorgabe verbunden, sich aus dem übertragenen Vermögen eine eigene Altersversorgung zu sichern⁵. Der vertragliche Vorbehalt von Nutzungsrechten wie Nießbrauch oder Wohnrecht sowie die Vereinbarung von Leistungsverpflichtungen der Vermögensempfänger wie Renten oder andere Lasten trägt diesem Wunsch Rechnung.

¹ Focus 29/1998, 167

² Felix, ZEV 1996, 412

³ Hlaczinsky/Obermeier/Teß, Vorwort S. 5

⁴ Dressler, Deutsche Erbrechtszeitschrift 1998, 16

⁵ Wachenhausen S. 30 f.

Bei großem Immobilienbesitz wird zugleich eine im Wege der vorweggenommenen Erbfolge lebzeitige Verteilung des Vermögens angestrebt, um langwierige Erbstreitigkeiten und Auseinandersetzungen der Nachkommen zu verhindern.

Grundbesitzübergaben im Wege der vorweggenommenen Erbfolge haben erhebliche einkommen- und schenkungsteuerliche Folgen. Durch eine gezielte Vertragsgestaltung lassen sich steuerlich nachteilige Auswirkungen für Übergeber und Übernehmer vermeiden.

Einkommensteuerrechtlich bedeutsam ist vor allem die Frage, ob die Leistungen, zu denen sich der Übernehmer gegenüber dem bisherigen Eigentümer vertraglich verpflichtet, als Anschaffungskosten für den neu erworbenen Grundbesitz gelten.

Anschaffungskosten sind z. B. für die Beantragung einer Wohnungsförderung im Rahmen des Eigenheimzulagengesetzes zwingend notwendig. Anschaffungskosten stellen auch die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der steuerlichen Abschreibungen für Abnutzung (AfA) des Grundbesitzes dar, die bei vermietetem Grundbesitz als Werbungskosten absetzbar sind. Für den Übergeber ist bedeutsam, ob die Leistungen des Übernehmers als ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterliegen.

Anschaffung im Sinne des Steuerrechtes setzt einen entgeltlichen Erwerb voraus, so daß zunächst die Frage zu klären ist, ob wiederkehrende Leistungen des Übernehmers steuerrechtlich eine Entgeltlichkeit oder Teilentgeltlichkeit der Grundbesitzübertragung begründen.

Zivilrechtlich liegen regelmäßig Schenkungen unter Auflage oder gemischte Schenkungen vor. Dagegen wertet die Finanzrechtsprechung und die Finanzverwaltung seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 Verträge mit Versorgungscharakter nur dann als entgeltliche oder teilentgeltliche Verträge, soweit der Übernehmer Abstands- oder Ausgleichszahlungen an den Übergeber oder an Dritte leistet oder übernommene Verbindlichkeiten tilgt. Bei einer Vereinbarung von wiederkehrenden Leistungen, insb. Renten und dauernden Lasten in einem Übergabevertrag folgt der BFH traditionell der Rechtsprechung des RFH und verneint Anschaffungs- und Werbungskosten, weil eine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nicht gegeben sei.

Beim Übergeber sind Versorgungsleistungen in Form von Renten und dauernden Lasten nach § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern und beim Übernehmer in gleicher Höhe als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abzusetzen, soweit nicht freiwillig übernommene Unterhaltsleistungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG vorliegen. Soweit wiederkehrende Gegenleistungen erbracht werden, gelten diese Kaufpreiskosten als Versorgungsleistungen mit der Folge, dass keine Anschaffungskosten im Sinne des Steuerrechtes anerkannt werden. Nur wenn der übergebene Grundbesitz vermietet ist, lässt der BFH den Ansatz von Anschaffungskosten und Abschreibungen zu.

Die Dissertation setzt sich mit der Rechtsprechung auseinander und nimmt zu der Entgeltlichkeit von Versorgungsverträgen Stellung. Sie begründet im einzelnen, daß zu sachgerechten Lösungen nur zu kommen ist, wenn auch Versorgungsverträge in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten werden, sofern keine volle Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung vereinbart worden ist.

Die einkommensteuerrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei Übergabeverträgen werden für die unterschiedlichen Einkommenssituationen aufgezeigt, ebenso die Voraussetzungen für die Beantragung der Eigenheimzulage durch den Übernehmer und die Vorteile der Gründung einer Familiengesellschaft.

Die Schenkungsteuervorteile durch güterrechtliche Vereinbarungen zwischen Ehegatten und ehevertragliche Gestaltungsmöglichkeiten werden erörtert. Die steuerlichen Auswirkungen von mittelbaren Grundbesitzschenkungen werden unter Einbeziehung des Bewertungsverfahrens von Grundbesitz dargestellt sowie die Rechtsprechung des BVerfG zu den Einheitswerten.

B. Zivilrechtliche Einordnung und Begriffsbestimmung

Die Darstellung der bürgerlich-rechtlichen Behandlung der Grundstücksübertragungen erfolgt, weil der BFH in seiner Rechtsprechung teilweise an die zivilrechtlichen Folgen anknüpft⁶ und weil das Zivilrecht das Gestaltungsinstrument der vertraglichen Grundstücksübertragungen ist⁷.

Grundstücksübertragungen erfolgen häufig im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Gesetzlich ist der Begriff der vorweggenommenen Erbfolge nicht definiert. In der zivilgerichtlichen Rechtsprechung und Literatur sind vorweggenommene Erbfolgeregelungen Verträge, durch die bei Lebzeiten mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge übertragen wird⁸. Der Begünstigte muß dabei selbst nicht erb- oder pflichtteilsberechtigt

⁶ BFH v. 07.04.1989 m.w.N., NJW 1989, 2122

⁷ Förster/Heyeres, BB 1991, 1458

⁸ RG, Beschl. v. 09.07.1927, RGZ 118, 20

sein⁹. Maßgebend ist nicht der Umfang des übertragenen Vermögens, sondern das aus Parteivereinbarung und Vertragsgestaltung ersichtliche Motiv der Übertragung, die Gleichstellung mit den Fällen wirklicher Erbfolge¹⁰.

Die Verträge, die im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge geschlossen werden, werden als Übergabeverträge bezeichnet¹¹. Besondere Arten von Übergabeverträgen sind sog. Leibgedings-, Gutsüberlassungs- oder Altenteilsverträge im landwirtschaftlichen Bereich. Über den Leibgedings- oder Altenteilsvertrag bestehen aufgrund des landesrechtlichen Vorbehalts des Art. 96 EGBGB in allen alten Bundesländern (außer Hamburg) landesrechtliche Sonderbestimmungen, die das gesamte Schuldverhältnis bei Grundstückszuwendungen regeln. Der BGH fordert in ständiger Rechtsprechung für das Vorliegen dieser Verträge, daß das Nachrücken der folgenden Generation in eine die Existenz wenigstens teilweise sichernde Wirtschaftseinheit unter Abwägung der Interessen des abziehenden Altenteilers und des nachrückenden Übernehmers der nächsten Generation erfolgen soll, wobei der Versorgungscharakter das besondere Wesensmerkmal ist¹².

Die zivilrechtliche Rechtsprechung behandelt diese Vereinbarungen in der Regel nach Schenkungsrecht und im Rahmen des Schenkungsrechtes als Schenkung unter Auflage oder als gemischte Schenkung. Bei einer Schenkung unter Auflage kann die Vollziehung der Auflage verlangt werden, wenn die Schenkung geleistet ist (§ 525 Abs. 1 BGB). Dabei hat der Empfänger der Zuwendung die Auflage ausschließlich aus dem Wert des

⁹ Olzen, S. 13

¹⁰ RG, Urt. v. 23.04.1932, RGZ 136, 149 f.

¹¹ BGH Urt. v. 03.04.1981, NJW 1981, 2568 f.

¹² BGH Urt. v. 03.04.1981, NJW 1981, 2569;
RG Beschl. v. 09.07.1927, RGZ 118, 20;
BGH Urt. v. 07.04.1989, NJW 1989, 2123;

zugewendeten Gegenstandes zu erfüllen und nicht aus seinem sonstigen Vermögen. Durch diese Regelung ist sichergestellt, daß der Beschenkte kein Wertminderungsrisiko trägt¹³. Falls sich nach der Schenkung herausstellen sollte, daß die Höhe der Auflage den Wert des Geschenkes übersteigt, kann sich der Beschenkte auf sein Leistungsverweigerungsrecht nach § 526 BGB berufen. Rechtlich bleibt jedoch die Zuwendung selbst dann, wenn der Gegenstand der Schenkung durch den Wert der Auflage aufgezehrt wird, als eine Schenkung im Sinne der §§ 516 ff. BGB bestehen¹⁴, da die Auflage lediglich als Nebenabrede der Schenkung angesehen wird und nicht als Gegenleistung des Beschenkten.

Ein Übergabevertrag, bei dem sich der Übergeber einen Nießbrauch bestellen läßt, ist als Schenkung unter Auflage anzusehen. Der Nießbrauch kürzt den Wert der Zuwendung, begründet aber keine eigene Leistungspflicht¹⁵.

Dagegen liegt eine gemischte Schenkung vor, wenn sich der Übernehmer zu Unterhaltsleistungen und Herauszahlungen an andere Erbberechtigte verpflichtet und der Wert dieser Leistungen nicht den Wert des übertragenen Vermögens erreicht¹⁶. Der Übergeber kann sich auch zu einer Gegenleistung verpflichten, die über dem Wert des übernommenen Vermögens liegt¹⁷. Dann liegt jedoch keine Schenkung vor.

Der Grundstücksübergabevertrag ist somit ein offener Vertragstypus und kein eigenständiges Rechtsinstitut¹⁸, dessen zivilrechtliche Rechtsfolgen sich aus der Vertragsgestaltung im Einzelfall ergeben.

BGH Urt. v. 23.09.1994, DNotZ 1996, 636

¹³ Goertzen, DStR 1994, 1554

¹⁴ RGZ 105, 308

¹⁵ BGH Urt. v. 27.04.1994, NJW 1994, 1791 m.w.N.

¹⁶ BGH Urt. v. 07.04.1989, NJW 1989, 2122

¹⁷ Friß, S. 6

¹⁸ Weimer, S. 4;

Spiegelberger Rz. 17

C. Einkommensteuerliche Einordnung und Begriffsbestimmung

1. Entwicklung der Rechtslage

1.1. Rechtsprechung des RFH

Entgegen der zivilrechtlichen Einordnung der Übertragungsverträge, die auf den Einzelfall und die jeweilige Rechtsnatur der Vereinbarungen abhebt, unterstellte schon der RFH steuerrechtlich bei Versorgungsleistungen der Übernehmer, die im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen stehen, stets die vollständige Unentgeltlichkeit des gesamten Rechtsgeschäftes mit der Begründung, daß diese Leistungen als familien- und erbrechtliche Vorgänge nur das Privatleben berühren und nicht als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden können¹⁹. Als Ausnahme von dieser Rechtsprechung wurden lediglich die Aufwendungen eines übernehmenden Landwirts als Betriebsausgaben behandelt²⁰.

1.2. Rechtsprechung des BFH

1.2.1. 25 – jährige Rechtsprechung des BFH

Auch der BFH ging zunächst bei Zuwendungen unter Auflage von einer Unentgeltlichkeit der gesamten Übertragung aus mit der Begründung, daß einkommensteuerlich an das Zivilrecht anzuknüpfen sei, da die Schenkung unter Auflage zu den voll unentgeltlichen Vorgängen zähle²¹. Eine Auflagenleistung führe daher nicht, auch nicht teilweise, zu Anschaffungskosten bei dem zur Auflage Verpflichteten²².

¹⁹ RFH Urt. v. 08.08.1934, Stuw 1934 II Nr. 654

²⁰ RFH Urt. v. 08.08.1934, Stuw 1934 II Nr. 744

²¹ BFH Urt. v. 21.08.1962, BStBl. III 1963, 178

²² BFH Urt. v. 23.08.1963, BStBl. III 1963, 485

Unter Fortführung der Rechtsprechung des RFH nahm auch der BFH an, daß wegen des rein privaten Charakters der Versorgungsleistungen diese Leistungen weder Veräußerungspreise auf der Seite des Übergebers darstellten, noch Anschaffungskosten auf Seiten des Übernehmers²³.

Der BFH führte noch im Jahre 1985 aus, daß im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge auch eine Zahlung von Gleichstellungsgeldern an Geschwister eine in vollem Umfang unentgeltliche Zuwendung darstelle, die beim Übernehmer nicht zu Anschaffungskosten führe²⁴. Zivilrechtlich sei die Zahlung von Gleichstellungsgeldern und die Übernahme von Verbindlichkeiten eine Schenkung unter Auflage, diese Einordnung sei auch für die einkommensteuerliche Behandlung maßgeblich²⁵.

Eine gemischte Schenkung nach § 525 BGB liege nicht vor, weil es an einem gegenseitigen Leistungsaustausch fehle. Die Leistung des Übernehmers werde aus dem Wert des übertragenen Vermögens erbracht und sei somit einseitig abhängig von der Zuwendung des Übergebers²⁶.

Bei Versorgungsleistungen sei lediglich zu differenzieren, ob diese Leistungen beim Übergeber als Leibrenten nach § 22 EStG zu erfassen sind und beim Übernehmer nur mit dem jeweiligen Ertragsanteil der Leistungen oder ob der Zufluß beim Übergeber voll zu erfassen ist, während die Leistung beim Übernehmer als Sonderausgabe in voller Höhe als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abziehbar ist. Eine dauernde Last liegt vor, wenn der

²³ BFH Urt. v. 26.11.1985, BStBl II 1986, 161

²⁴ BFH Urt. v. 26.11.1985, BStBl II 1986, 163

²⁵ BFH Urt. v. 16.10.1984, BStBl II 1985, 391

²⁶ BFH Urt. v. 26.11.1985, BStBl II 1986, 162

Bezug vom Ertrag des übergebenen Wirtschaftsgutes oder von anderen wechselnden Parametern abhängt. Dabei wurden lebenslängliche Versorgungsleistungen in Form regelmäßiger Geldzahlungen als dauernde Last behandelt, soweit in dem Übergabevertrag eine Abänderungsklausel nach § 323 ZPO entsprechend der Leistungsfähigkeit des Übernehmers und nach den Bedürfnissen des Übergebers vereinbart war oder die Leistungen von dem jeweiligen Mietertrag des übergebenen Grundstücks oder des Gewinns des übergebenen Betriebs abhängig waren²⁷.

1.2.2. Kritik an der bisherigen Rechtsprechung des BFH

In der Literatur stieß diese über Jahrzehnte gefestigte Rechtsprechung des BFH zunehmend zu Recht auf Kritik. Gegen die Rechtsprechung des BFH wurde vor allem eingewendet, daß das bürgerliche Recht nicht zwingend für die Beurteilung aller einkommensteuerlichen Tatbestände herangezogen werden könne²⁸.

Im übrigen verkenne der BFH, daß - entgegen seinen Ausführungen - seine eigene Rechtsprechung nicht mit der der Zivilgerichte übereinstimme. Der BGH hat bereits in einem Urteil aus dem Jahre 1967 entschieden, daß Übergabeverträge zwischen Eltern und Kindern, durch die wirtschaftlich die künftige Erbfolge vorweggenommen wird, regelmäßig als gemischte Schenkung zu beurteilen seien, wenn sich die Kinder zu Unterhaltsleistungen an den Übergeber und zu Herauszahlungen an andere Erbberechtigte verpflichteten²⁹.

²⁷ BFH Urt. v. 02.12.1966, BStBl. III 1967, 243

²⁸ V. Elsner, BB 1983, 1784;
Herzig-Förster, BB 1988, 452;
Witteler, DB 1985, 77

²⁹ BGH Urt. v. 09.02.1967, FamRZ 1967, 215

Gleichwohl behaupte der BFH bei der Zahlung von Gleichstellungsgeldern weiterhin das Vorliegen einer Schenkung unter Auflage, verschweige in seinen Urteil vom 26.11.1985³⁰ die gegenteilige zivilrechtliche Entscheidung des BGH und zitiere in seiner Begründung längst überholte ältere BGH- und OGH-Entscheidungen³¹.

Nicht nur wegen der offensichtlichen Widersprüchlichkeit gegenüber den Entscheidungen der Zivilgerichte stießen die Ausführungen des BFH und seine steuerrechtliche Qualifizierung der Übergabeverträge auf offenen Widerstand der Finanzgerichte, die die Abgrenzungen des BFH zwischen zivilrechtlicher Schenkung unter Auflage und der gemischten Schenkung zur Lösung des steuerlichen Entgeltproblems als „ungeeignet“³², „nicht sachgerecht“³³ und „methodisch unzulässig“³⁴ ansahen.

Im Schrifttum wurde zurecht ausgeführt, daß steuerrechtlich entscheidend ist, ob die ertragsteuerlichen Voraussetzungen der Entgeltlichkeit oder der Teilentgeltlichkeit vorliegen mit der Folge von Anschaffungskosten auf Seiten des Erwerbers, und daß diese nach einheitlichen ausschließlich einkommensteuerlichen Kriterien zu ermitteln sind³⁵.

1.3. Vorlagebeschluß des IX. Senates vom 07.03.1989

Nach der Rebellion der Finanzgerichte gegen die Rechtsprechung des BFH legte der IX. Senat mit Beschluß vom 07.03.1989 dem

³⁰ BFH Urt. v. 26.11.1985, BStBl. II 1986, 163

³¹ Kemmer, DStR 1987, 365;
v. Elsner, DStR 1983, 1784;
Herzig, FR 1988, 94

³² FG Saarland Urt. v. 29.10.1986, EFG 1987, 64

³³ FG Schleswig Urt. v. 23.10.1986, EFG 1987, 66

³⁴ FG Düsseldorf Urt. v. 19.06.1984, EFG 1985, 66

³⁵ Kemmer, DStR 1987, 365;
v. Elsner, DStR 1983, 1784;
Herzig, FR 1988, 94

Großen Senat des BFH drei Rechtsfragen im Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge im Privatvermögen vor³⁶ und vertrat in dem Vorlagebeschluß die Ansicht, daß

- eine Zahlung von Gleichstellungsgeldern an Geschwister,
 - eine Abstandszahlung an den Übergeber und die Übernahme von Verbindlichkeiten, die als Grundpfandrechte auf dem übertragenen Grundstück lasten, sowie
 - die von dem Übernehmer im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu erbringenden Versorgungsleistungen in Gestalt einer Leibrente
- jeweils zu Anschaffungskosten führen.

1.4. Beschluß des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990

1.4.1. Abstandszahlungen

Der Große Senat hat die Auffassung des vorlegenden Senats hinsichtlich der Entgeltlichkeit übernommen und die bisherige Rechtsprechung aufgegeben. Nunmehr vertritt er die Auffassung, daß Abstandszahlungen an den Übergeber stets Entgelt darstellen und beim Übernehmer zu Anschaffungskosten führen. Bei Grundstücken des Privatvermögens entstehe, außer bei Spekulationsgeschäften im Sinne des § 23 EStG, kein steuerbarer Veräußerungsgewinn des Übergebers³⁷.

1.4.2. Gleichstellungsgelder

Der Große Senat des BFH ist der Rechtsauffassung des IX. Senates auch hinsichtlich der Zahlung von Gleichstellungsgeldern an

³⁶ BFH IX R 82/86, R 308/87, R 33/87, BStBl. II 1990, 848

Geschwister gefolgt und führt nunmehr aus, daß auch Ausgleichszahlungen an Dritte ein Entgelt für den Übernehmer darstellen. Die Zahlung des Übernehmers an den Ausgleichsberechtigten sei lediglich ein verkürzter Zahlungsweg. Rechtlich ergebe sich für den Übergeber ein Veräußerungsvorgang und für den Übernehmer ein Anschaffungsgeschäft³⁷. Dabei sei es ohne Bedeutung, ob sich der Übergabevertrag in zivilrechtlicher Sicht als gemischte Schenkung oder als Auflagenschenkungen darstelle, da es wegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unerheblich sei, ob der Vermögensübernehmer seine Leistungen zunächst an den Übergeber erbringe, damit dieser sie an den begünstigten Angehörigen weiterleite, oder ob er unter Vermeidung dieses Umweges direkt an den Begünstigten leiste³⁸.

1.4.3. Übernahme von Verbindlichkeiten

Die Übernahme von Verbindlichkeiten des Privatvermögens stellt der Große Senat den Abstandszahlungen gleich. Die Übernahme von Grundpfandrechten und persönlicher Verbindlichkeiten sei bei dem Übernehmer als Entgelt zu sehen, auch wenn hier zivilrechtlich eine reine Schenkung oder eine Schenkungsaufgabe angenommen werde³⁹. Steuerrechtlich könne es keinen Unterschied machen, ob der Vermögensempfänger den zur Ablösung der Verpflichtung erforderlichen Betrag an den Übergeber zahle, damit dieser seine Verbindlichkeiten ablösen könne oder ob er die Verbindlichkeiten von dem Übergeber übernehme⁴⁰.

³⁷ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 853

³⁸ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 853

³⁹ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 853

⁴⁰ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 853

⁴¹ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 854

1.4.4. Auflagenbedingte Sachleistungen

Eine Verpflichtung des Übernehmers, Teile des übernommenen Vermögens an Angehörige zu übertragen, stellt nach der Auffassung des Großen Senates hingegen kein Entgelt und somit keine Anschaffungskosten des Übernehmers dar. Das übertragene Vermögen sei von vornherein um die Auflage gemindert, so daß mit der Aufgabenerfüllung keine Gegenleistung für das übertragene Vermögen erbracht werde⁴².

1.4.5. Wiederkehrende Versorgungsleistungen

Wiederkehrende Leistungen, die zur Versorgung der Übergeber erbracht werden, sind nach dem Beschluß des Großen Senats unter Beibehaltung der ständigen Rechtsprechung entgegen der Auffassung des IX. Senats keine Gegenleistungen⁴³.

Der Große Senat hat unter Bezugnahme auf die seit fast 100 Jahren bestehende, bereits vom Preußischen Oberverwaltungsgericht in einer Entscheidung vom 17.10.1885 begründete Rechtsprechung beibehalten, wonach Versorgungsleistungen kein Entgelt darstellen⁴⁴ und den wiederkehrenden Bezügen zugeordnet wurden. Diese Einordnung entspreche auch dem Willen des Gesetzgebers, der bis zum Steuerneordnungsgesetz im Jahre 1954 für Übergabeverträge mit Leibgedingscharakter ausdrücklich geregelt hatte, daß diese keine Veräußerungsgeschäfte sind und daher nicht zu Anschaffungskosten führen können.

⁴² BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 853

⁴³ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 851

⁴⁴ OVG v.17.10.1895, OVGSt 4, 165;
OVG v. 13.06.1896, OVGSt 5, 157

Die Besonderheit eines Übergabevertrages, der der nachfolgenden Generation unter Vorwegnahme des Erbfalls das Nachrücken in eine die Existenz wenigstens teilweise begründende Wirtschaftseinheit ermöglicht und gleichzeitig die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest teilweise sichert, verbiete nach der Auffassung des Großen Senats die Annahme der Entgeltlichkeit.

Vielmehr solle nach dem Willen der Beteiligten der Übernehmer wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten; der Übergabevertrag sei daher als Schenkung einzuordnen. Er unterscheide sich dadurch von einer Vereinbarung, in der Versorgungszusagen im Rahmen des Austausches von als gleichwertig angesehenen Leistungen erteilt werden⁴⁵.

Nur wenn sich das übertragene Vermögen und die Gegenleistung der wiederkehrenden Leistungen kaufmännisch ausgewogen gegenüberstünden und auch der Wille der Beteiligten auf ein entgeltliches Rechtsgeschäft gerichtet sei, liege ein vollentgeltlicher Erwerb mit der Folge von Anschaffungskosten beim Übernehmer vor.

1.4.6. Vorbehaltene Nutzungsrechte

Auch bei vorbehaltenen Nutzungsrechten wie Nießbrauch oder Wohnrechten des Übergebers liege keine Gegenleistung des Übernehmers vor und somit keine entgeltliche Vermögensübertragung. Vorbehaltene Vermögenserträge seien als Versorgungsleistungen zu charakterisieren, und, weil sie keine

⁴⁵ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 851

Gegenleistung des Übernehmers darstellten, nicht vorab von dem Wert des übertragenen Vermögens abzurechnen⁴⁶.

1.5. Beschluß des Großen Senats vom 15.07.1991 zu wiederkehrenden Leistungen

Der Große Senat grenzt in diesem Beschluß noch einmal grundlegend die Vertragstypen der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen von dem Vertragstyp des entgeltlichen Veräußerungsgeschäftes ab und hält an den tradierten Voraussetzungen der unentgeltlichen Vermögensübergabe fest⁴⁷.

Der X. Senat hatte den Großen Senat folgende Rechtsfragen vorgelegt:

Sind Altenteilsleistungen beim Verpflichteten als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abziehbar? Für den Fall, daß diese Rechtsfrage zu bejahen ist: Sind bare Altenteilsleistungen auch dann in vollem Umfang als dauernde Last abziehbar, wenn die Vertragspartner keine besonderen Vereinbarungen über die Abänderbarkeit der Leistungen der Höhe nach – z. B. durch Bezugnahme auf § 323 der ZPO getroffen haben?

Bei der Beantwortung dieser Rechtsfragen knüpft der Große Senat an die bisherige Rechtsprechung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen an und bestätigt die tradierten Rechtsauslegungen⁴⁸:

⁴⁶ BFH GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 852;

BFH Urt. v. 03.06.1986, BStBl. II 1986, 674

⁴⁷ BFH GrS v. 15.07.1991, BStBl. II 1992, 78 ff.

⁴⁸ m.E. fragwürdig, weil ohne Abhängigkeit von dem zugrundeliegenden Sachverhalt

- Die einkommensteuerliche Behandlung folgt der familien- und erbrechtlichen Natur des Vertragstypus⁴⁹.
- Die Vermögensübergabe erfolgt unter der Vorwegnahme der künftigen Erbfolge und zielt auf die wirtschaftliche Sicherung der alternden Eltern ab⁵⁰.
- Die Höhe der Versorgungsleistungen bemißt sich nach dem Versorgungsbedürfnis der Übergeber und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Übernehmers und nicht nach dem Wert des übernommenen Vermögens⁵¹.
- Ziel der Vermögensübertragung ist die Sicherung der übertragenen Wirtschaftseinheit für die nächste Generation⁵².

Bei Grundstücksübertragungen gegen Versorgungsleistungen sind die steuerlichen Vorschriften über Renten und dauernde Lasten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a, § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 22 Nr. 1, § 12 Nr. 1 und 2 EStG, § 7 Abs. 1, § 11 d EStDV zu beachten bei der Frage, ob der Empfänger diese Leistungen zu versteuern hat und ob der Übernehmer seine Zahlungen absetzen kann.

Renten und dauernde Lasten sind beim Bezieher Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören.

Der Große Senat führt aus, daß es sich bei den wiederkehrenden Bezügen um den Oberbegriff für alle Leistungen handelt, die keine Raten sind und dem Empfänger aufgrund eines einheitlichen Entschlusses mit einer gewissen Regelmäßigkeit zufließen. Dabei

⁴⁹ RFH . 08.10.1931, RStBl. 1931, 946;
Enno Becker, StuW I 1929, 978 ff.

⁵⁰ BFH v. 12.07.1955, BStBl. III 1955, 302;
BFH v. 20.03.1984, BStBl. II 1985, 43

⁵¹ BFH v. 23.01.1964, BStBl. III 1964, 422

⁵² BFH v. 30.11.1967, BStBl. II 1968, 263

ist es nicht erforderlich, daß sie stets in derselben Höhe geleistet werden⁵³. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Versorgungsleistungen alle vereinbarten wiederkehrenden Leistungen in Geld oder Geldeswert, also auch Übernahme von Aufwendungen und Sachleistungen. Die Sachleistungen sind mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort nach § 8 Abs. 2 EStG anzusetzen⁵⁴.

Die Verpflichtung zur Erbringung persönlicher Dienstleistungen durch persönliche Arbeit gilt nicht als Versorgungsleistung. Es handelt sich um Dienstleistungen, die keine geldwerten Aufwendungen im Sinne der §§ 9, 10 EStG darstellen⁵⁵. Diese einkommensteuerlich neutrale Behandlung von persönlicher Arbeit ist nach meines Erachtens nicht zu beanstanden, auch Eigenleistungen in Form eigener Arbeitsleistung beim Hausbau sind weder Anschaffungs- noch Werbungskosten⁵⁶. Werden dagegen die Dienstleistungen durch fremde Arbeitnehmer erbracht, für die der Übernehmer Lohnaufwendungen hat, so liegen in dieser Höhe Versorgungsleistungen vor⁵⁷.

Bezüge, deren jede einzelne Leistung von einem neuen Entschluß oder einer neuen Vereinbarung abhängig sind, sind keine wiederkehrenden Bezüge im Sinne des § 22 EStG⁵⁸.

Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG sind neben Renten und dauernden Lasten auch andere wiederkehrende Bezüge; deswegen sind nach § 9 Abs.1 Nr. 1 und § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG lediglich Renten,

⁵³ Abschnitt 165 Abs. 1 EStR 1990;

BMF v. 23.12.1996, BStBl. I 1996, 1508 ff., Tz. 22

⁵⁴ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 30

⁵⁵ BFH v. 22.01.1992, BStBl. II 1992, 552;

BFH v. 28.07.1983, BStBl. II 1984, 101

⁵⁶ ebenso Schmidt/Drenseck, 1996, § 21 EStG, Rz. 100

⁵⁷ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 32

⁵⁸ BFH v. 20.07.1971, BStBl. II 1972, 170

Leibrenten und dauernde Lasten auf Seiten des Übernehmers abzugsfähig.

Dabei sind Leibrenten lediglich mit ihrem Ertragsanteil (Zinsanteil) nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG zu versteuern.

Der Ertragsanteil von Renten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen oder einer anderen Person als der des Rentenberechtigten abhängt, wird aus der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG berechnet. Der Ertragsanteil von Leibrenten, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind (abgekürzte Leibrenten), ergibt sich aus der Tabelle des § 55 EStDV. Der Verpflichtete kann korrespondierend seine Leistungen auch nur in Höhe dieses errechneten Ertragsanteils als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG abziehen.

Zeitrenten und dauernde Lasten sind dagegen grundsätzlich in vollem Umfang nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG abzugsfähig, beim Empfänger jedoch auch in voller Höhe nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG zu versteuern.

1.5.1. Leibrenten

Der steuerliche Leibrentenbegriff ist auf die Besteuerung allein des Zinsanteils bei Vermögensumschichtungen ausgerichtet und knüpft an die Begriffsbestimmung des Zivilrechts an. Nach § 759 BGB ist unter einer Leibrente ein einheitlich nutzbares Recht zu verstehen, das von der Lebensdauer des Empfängers abhängt und dessen Erträge aus fortlaufenden, wiederkehrenden, gleichmäßigen Leistungen in Geld oder vertretbaren Sachen bestehen⁵⁹.

⁵⁹ BFH v. 07.12.1966, BStBl. III 1967, 245;
BFH v. 27.09.1973, BStBl. II 1974, 103

Bei einer abgekürzten Leibrente wird die Rente zwar auf die Lebenszeit des Berechtigten, jedoch höchstens für eine vertraglich bestimmte Zeit gewährt. Für eine steuerliche Behandlung der abgekürzten Rente als Leibrente fordert die Finanzverwaltung eine zeitliche Mindestlaufzeit von 10 Jahren⁶⁰. Außerdem muß die zeitliche Beschränkung dem etwaigen künftigen Wegfall der Bedürftigkeit des Berechtigten Rechnung tragen, z. B. wenn die Versorgungsleistungen nur bis zum erstmaligen Bezug einer Sozialversicherungsrente bezahlt werden⁶¹.

Bei einer verlängerten Leibrente wird die Rente für eine vertraglich bestimmte Mindestdauer geleistet, selbst wenn der Rentenberechtigte vor Ablauf der vereinbarten Mindestdauer verstirbt und die Bezugsberechtigung auf die Erben übergeht. Bei der Vereinbarung von Mindestzeitrenten handelt es sich nicht um eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, sondern um ein entgeltliches Anschaffungsgeschäft, selbst wenn die Mindestlaufzeit der wiederkehrenden Leistungen kürzer ist als die voraussichtliche durchschnittliche Lebenserwartung der bezugsberechtigten Person. Die Mindestzeitrente ist nach den Grundsätzen über entgeltliche Gegenleistungsrenten zu beurteilen⁶².

Nach den Rechtsausführungen des Großen Senats liegen Kaufpreistraten vor, wenn nach der Vorstellung der Beteiligten sich Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüberstehen⁶³. Gehen die Parteien jedoch vorrangig von einer gewollten Versorgung des Übergebers aus und liegt im übrigen das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor, so werden die zeitlich begrenzten Versorgungsleistungen beim Übergeber in

⁶⁰ Abschnitt 167 Abs. 5 Satz 2 EStR 1990

⁶¹ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 50

⁶² BFH v. 21.10.1999, NJW 2000, 1134 f.

⁶³ BFH v. 24.04.1970, BStBl. II 1970, 54

voller Höhe der Einkommensteuer unterworfen und der Übernehmer kann die Rentenzahlungen in vollem Umfang als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG absetzen, soweit die Rentenleistungen nicht den Wert des übertragenen Grundstücks erreichen⁶⁴.

1.5.2. Dauernde Last

Der Große Senat ändert in seinem Beschluß die bisherige Rechtsprechung des BFH, die für die dauernde Last - zur Abgrenzung gegenüber gleichbleibenden Leibrenten - forderte, daß die Möglichkeit der Abänderung der Versorgungsleistungen der Höhe nach ausdrücklich vorbehalten ist⁶⁵. Dabei genügte in dem Übergabevertrag die Bezugnahme auf § 323 ZPO, sofern damit nicht lediglich auf eine vereinbarte Wertsicherungsklausel verwiesen wurde⁶⁶. Fehlte in dem Übergabevertrag die ausdrückliche Abänderungsmöglichkeit bei Veränderung der Bedürftigkeit des Berechtigten oder bei der Veränderung der Leistungsfähigkeit des Verpflichteten, so konnte auch die dem Vertrag nachträglich hinzugefügte Erläuterung, es sei Abänderbarkeit gewollt gewesen, keine dauernde Last begründen⁶⁷.

Der Große Senat führt zurecht aus, daß die Abänderbarkeit von Versorgungsleistungen nicht nur durch die klauselhafte juristische Bezugnahme auf § 323 ZPO möglich ist, sondern daß sich eine Anpassungsmöglichkeit auch aus dem Vertragsinhalt des Übergabevertrages ergeben kann. Ein Anwendungsfall des Versorgungsvertrages kann auch der Altenteilsvertrag nach Art. 96 EGBGB sein, weil dieser keine Gegenleistung für das übertragene

⁶⁴ BFH v. 16.09.1965, BStBl. II 1965, 706, entspr. Anwendung der zu dauernden Lasten ergangenen Rechtspr.

⁶⁵ BFH v. 03.06.1986, BStBl. II 1986, 674

⁶⁶ BFH v. 28.01.1986, BStBl. II 1986, 349

⁶⁷ BFH v. 19.09.1980, BStBl. II 1981, 26

Vermögen beinhaltet, sondern eine besondere Art von Versorgungsleistungen, die durch die Betriebsübergabe notwendig geworden sind⁶⁸.

Die umstrittene Frage, ob durch eine nachträgliche Änderung des Übergabevertrages eine Leibrente mit ex-nunc-Wirkung in eine dauernde Last umgewandelt werden kann, läßt der Große Senat hier offen.

Der IX. Senat erkennt im Jahre 1996 spätere Nachtragsvereinbarungen als dauernde Last an, soweit sie im sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübergabe stehen, auf dem geänderten Versorgungsbedürfnis des Übergebers beruhen und von dem Vertragszweck des Übergabevertrages gedeckt sind⁶⁹.

1.5.3. Unterhaltsleistungen

Unterhaltsleistungen unterliegen im Gegensatz zu Versorgungsleistungen grundsätzlich dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 2 EStG, soweit es sich um freiwillige Zuwendungen handelt, um Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder um Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten unterhaltsberechtigten Person oder deren Ehegatten, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen.

Eine Zuwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG liegt vor, wenn der Leistung des Übergebers keine oder keine ausreichende Gegenleistung gegenübersteht⁷⁰. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt keine ausreichende Gegenleistung vor, wenn der Wert des

⁶⁸ BFH v. 15.07.1991, BStBl. II 1992, 84

⁶⁹ BFH v. 27.08.1996, BStBl. II 1997, 49, 50

⁷⁰ BFH v. 28.07.1983, DB 1984, 808

übertragenen Grundstücks bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als 50% des Wertes der Rentenverpflichtung beträgt⁷¹ mit der Folge, daß die Zahlungsverpflichtungen des Übernehmers in keiner Weise steuermindernd zu berücksichtigen sind, da § 12 Nr. 2 EStG dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorgeht⁷². Allerdings unterbleibt auch spiegelbildlich bei dem Übergeber eine Besteuerung der erhaltenen Leistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG, wenn die Zuwendungen freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden.

1.5.4. Veräußerungsrenten

Sind dagegen im Rahmen eines Übertragungsgeschäftes die Leistung (Übergabe des Grundstücks) und die Gegenleistung (Zahlung von Renten oder dauernden Lasten) nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen, so handelt es sich um eine private Veräußerungsrente. Das ist der Fall, wenn die Rente oder die dauernde Last den Kaufpreis für das Grundstück darstellt⁷³. Bei der privaten Veräußerungsrente stellt der Rentenbarwert Anschaffungskosten des Übernehmers dar; der Übergeber hat den Ertragsanteil der Rente als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern.

Wird der erworbene Grundbesitz vermietet, so sind die in den wiederkehrenden Zahlungen enthaltenen Zinsanteile als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abziehbar⁷⁴. Wird das Grundstück betrieblich genutzt, sind die Zinsanteile Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG.

⁷¹ BFH v. 15.07.1991, BStBl. II 1992, 85;
ebenso BMF v. 23.12.1996, BStBl. I 1996, 1508 Tz. 18

⁷² BFH v. 13.07.1973, BStBl. II 1973, 776

⁷³ BFH v. 22.08.1982, BStBl. II 1983, 99

⁷⁴ BFH v. 09.02.1994, BStBl. II 1995, 47

Steht das zu übergebende Grundstück im Privatvermögen und wird von dem Käufer selbstgenutzt, führt bei der Veräußerungsrente die Vereinbarung von lebenslänglichen gleichbleibenden wiederkehrenden Leistungen nicht zur Abzugsfähigkeit des Ertragsanteils als Sonderausgabe, da der Zinsanteil als Entgelt für die Überlassung des Kapitals angesehen wird und private Schuldzinsen nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind⁷⁵.

1.6. Rechtsprechung des X. Senates

1.6.1. Sonderstellung der Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen

Der X. Senat hat die Grundsätze des Großen Senats zu unentgeltlichen Versorgungsleistungen weiter fortgeführt und die Sonderstellung der Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen bestätigt und ebenfalls hervorgehoben⁷⁶, daß ein Übergabevertrag unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen auch zivilrechtlich ein selbständiger Vertragstypus sei⁷⁷.

Eine Vermögensübergabe ist nach der Rechtsansicht des X. Senats vergleichbar mit dem Kernbereich von Hof- und Betriebsübergaben. Allerdings solle der Kreis der Personen im Generationen-Verbund auf solche Personen begrenzt sein, die gegenüber dem Übertragenden erbberechtigt sind⁷⁸.

Die Hof- und Betriebsübergaben seien ein idealtypischer Fall der Vermögensübergabe einer Wirtschaftseinheit, die die Existenz der weichenden Generation wenigstens teilweise sichere und dem

⁷⁵ BFH v. 27.02.1992, BStBl. II 1992, 609

⁷⁶ BFH v. 11.03.1992, BStBl. II 1992, 499

⁷⁷ BFH v. 11.03.1992, BStBl. II 1992, 501

⁷⁸ BFH v. 14.12.1994, BStBl. II 1996, 680;
ebenso FG Düsseldorf v. 02.11.1999, DStR 2000, 230

Übernehmer zur Fortsetzung des Wirtschaftens überlassen werde. Die Übergabe eines Geldbetrages sei daher keine der Hof- und Betriebsübergabe steuerrechtlich gleichzustellende Vermögensübergabe⁷⁹. War ein Mietwohngrundstück unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen worden und gibt der Berechtigte sein Nutzungsrecht auf, damit der Eigentümer das nunmehr lastenfreie Grundstück veräußern kann, sind die im Zusammenhang mit dem Nießbrauchsverzicht vereinbarten wiederkehrenden Zahlungen nach Meinung des X. Senats nicht als Versorgungsleistungen abziehbar, weil die Wirtschaftseinheit aufgegeben werde⁸⁰. Werde der Verzicht auf das Vorbehaltsgut nur erkauf, um die Wirtschaftseinheit veräußern zu können, liege kein Rechtsinstitut der Vermögensübergabe vor⁸¹.

Die Übertragung eines Grundstücks mit aufstehendem Rohbau könne wegen Ertraglosigkeit nicht Gegenstand einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein. Nur ertragsbringende existenzsichernde Wirtschaftseinheiten seien steuerrechtlich privilegiert⁸².

Dagegen sei die Einbeziehung von Einfamilienhäusern in das Rechtsinstitut der steuerrechtlich privilegierten Vermögensübergabe unter dem Gesichtspunkt der Rechtstradition und des Vertrauensschutzes fortzuführen, obwohl hier nicht die Übergabe eines Hofes oder eines Betriebes Gegenstand der Übergabe ist⁸³.

1.6.2. Verzicht auf Bezugnahme § 323 ZPO

Ob für die Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen als dauernde Last zwingend eine Abänderungsmöglichkeit der Zahlungen

⁷⁹ BFH v. 27.02.1992, BStBl. II 1992, 609

⁸⁰ BFH v. 14.02.1996, BStBl. II 1996, 689

⁸¹ BFH v. 24.07.1996, BStBl. II 1997, 315

⁸² BFH v. 27.08.1997, DStR. 1997, 1923

⁸³ BFH v. 14.02.1996, BStBl. II 1996, 690

vertraglich vereinbart werden müsse, sei aus der zivilrechtlichen Rechtsnatur des Versorgungsvertrages zu beantworten⁸⁴.

Eine Verknüpfung der beiderseitigen Lebensverhältnisse von Übergeber und Übernehmer ergebe sich daraus, daß das Versorgungsbedürfnis typischerweise notwendige Folge der Übertragung des existenzsichernden Vermögens sei. In diesem Sinne sei auch der bürgerlich-rechtliche Altenteil zu einer rechtlichen Einheit verbunden. Altenteilsleistungen könnten nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung seit jeher abgeändert werden, auch die Verbesserung der Ertragskraft des bereits übertragenen Vermögens kann zu einem Abänderungsanspruch der Höhe der vereinbarten Versorgungsleistungen führen⁸⁵.

Der X. Senat überträgt diese zivilrechtliche Behandlung des Altenteilsvertrages auf Versorgungsverträge mit der Folge, daß in Übertragungsverträgen grundsätzlich nicht mehr zwingend die Abänderbarkeit der Leistungen unter Bezugnahme auf § 323 ZPO vereinbart werden muß, da sich die Anpassungsmöglichkeit der Leistungen bereits aus der Rechtsnatur des Versorgungsvertrages selbst ergebe⁸⁶. Grundsätzlich führten die in Versorgungsverträgen vereinbarten Leistungen zur Annahme einer dauernden Last. Eine Leibrente sei nur anzunehmen, wenn und soweit die Vertragsparteien ausdrücklich eine Abänderbarkeit ausschlossen⁸⁷.

1.6.3. Grundsatz der Unentgeltlichkeit

Bei Grundstücksübertragungen an Angehörige unterstellt der X. Senat grundsätzlich die Unentgeltlichkeit und nimmt als Regelfall das Vorliegen eines Versorgungsvertrages an⁸⁸. Er führt aus, daß die Vermutung besteht, daß bei Angehörigen die Übertragung aus

⁸⁴ BFH v. 11.03.1992, BStBl. II 1992, 500

⁸⁵ Münchener Kommentar, Pecher, Art. 96 EGBGB Rz. 8, 17, 26 ff.

⁸⁶ BFH v. 11.03.1992, BStBl. II 1992, 501

⁸⁷ BFH, a.a.O., 501

⁸⁸ BFH v. 18.12.1991, BFH/ NV 1992, 82

familiären Gründen erfolgt und nicht unter Beachtung kaufmännischer Abwägung zwischen Leistung und Gegenleistung.

Die steuerrechtliche Sonderstellung des Vermögensübergabevertrages bestehe darin, daß - obwohl die im Zusammenhang mit der Übertragung versprochenen wiederkehrenden Leistungen dem steuerrechtlichen Anschaffungsbegriff unterfielen -, nicht die steuerrechtlichen Grundsätze über entgeltliche Geschäfte anzuwenden, sondern die wiederkehrenden Leistungen den Sonderausgaben und den wiederkehrenden Bezügen zuzuordnen seien⁸⁹.

Allerdings gilt diese Zuordnung unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Großen Senats nur für die Grundstücksübertragungen, die der Familie eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit erhalten. Die im Zusammenhang mit der Übertragung von ertragslosen Grundstücken (außer bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen) vereinbarten lebenslänglichen wiederkehrenden Leistungen sind nach dieser Rechtsprechung nicht als Sonderausgaben (weder als Rente noch als dauernde Last) abziehbar⁹⁰.

1.7. Rechtsprechung anderer Senate

Die anderen Senate des BFH haben die Rechtsgrundsätze des Großen Senats zur Sonderstellung der Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen übernommen und haben eine erweiterte Anwendbarkeit über den Generationen-Verbund hinaus sowie für nachträgliche Ergänzungen bereits erfüllter Verträge angenommen.

⁸⁹ BFH v. 27.08.1997, BStBl. II 1997, 815

1.7.1. Nachtragsvereinbarungen

Der IX. Senat führt in seinem Urteil vom 27.08.1996 aus, daß selbst bei Nachtragsvereinbarungen zu Übergabeverträgen die Grundstücksübergabe insgesamt als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zu beurteilen sei, soweit sie noch im sachlichen Zusammenhang mit der bereits erfolgten Vermögensübergabe steht. So sei als „gleitende Vermögensübergabe“ auch die teilweise Ablösung eines Wohnrechtes gegen die Zusage unbarer Versorgungsleistungen (Pflegeverpflichtung und persönliche Dienstleistungen) als dauernde Last bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, soweit bei Erfüllung dieser Verpflichtungen Aufwendungen entstehen, wie z. B. Sachaufwendungen für Nahrung, Heizung, Strom, Reinigungsmittel oder Fahrtkosten⁹¹.

1.7.2. Empfängerkreis

Der IX. Senat stellt fest, daß eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen auch mit steuerrechtlicher Wirkung unter Fremden möglich ist⁹² und nicht nur im Generationen-Verbund, wie es der X. Senat ausführt.

Grundsätzlich werde zwar unter Fremden die Entgeltlichkeit eines Übertragungsvorganges vermutet, diese Vermutung sei jedoch in Ausnahmefällen widerlegbar. Dabei sei eine besondere familienähnliche oder persönliche Beziehung zwischen Übergeber und Übernehmer nicht zwingend notwendig, wenn sich aus anderen Umständen eindeutig entnehmen lasse, daß die Vertragsbedingungen nicht in Abwägung von Leistung und Gegenleistung,

⁹⁰ BFH a.a.O., 816

⁹¹ BFH v. 27.08.1996, BStBl. II 1997, 49

⁹² BFH v. 16.12.1997, BStBl. II 1998, 720

sondern allein nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers und der Leistungsfähigkeit des Übernehmers vereinbart worden seien⁹³.

Nach Auffassung des IX. Senats gibt es keinen rechtfertigenden Grund, von dem Zivilrecht abzuweichen, das nach den Grundsätzen der Testierfreiheit gestattet, einen Fremden als Erben einzusetzen und auch bereits im Wege der vorweggenommenen Erbfolge sein Vermögen gegen die Zusage von Versorgungsleistungen zu übergeben⁹⁴.

Die Beurteilung, ob der Übergeber mit der Grundstücksübertragung eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit übergibt, ist meines Erachtens anhand des jeweiligen Einzelfalls vorzunehmen und nicht auf einen Verwandtschaftsgrad des Übernehmers zu beschränken. Die Einbeziehung von familienfremden Personen in den Generationenverbund ist sachgerecht, sofern die weiteren Voraussetzungen für private Versorgungsleistungen vorliegen⁹⁵.

Der IV. Senat führt aus, daß zumindest die Großeltern als Übergeber ihres Vermögens an ihre Enkel privilegierte Versorgungsleistungsempfänger sein können, selbst wenn sie wegen der Existenz von eigenen Kindern als gesetzlich erbberechtigte Personen ausscheiden⁹⁶.

1.7.3. Ertragsgröße

In welchem Umfang durch das übertragene Vermögen tatsächlich Erträge erwirtschaftet werden müssen, hat der BFH noch nicht endgültig entschieden.

⁹³ BFH v. 16.12.1997, a.a.O., 721;
ebenso BMF v. 30.10.1998, DStR 1998, 1833 f.

⁹⁴ BFH v. 16.12.1997, a.a.O., 720;
ebenso BMF v. 30.12.1998, DStR 1998, 1833

⁹⁵ so auch Hofer, S. 40

⁹⁶ BFH v. 23.01.1997, BStBl. II 1997, 459

Nach der Rechtsprechung des XI. Senats ist es ausreichend, daß mit dem übertragenen Vermögen typischerweise Erträge erwirtschaftet werden können, die als wiederkehrende Leistungen an den Übergeber abgeführt werden können⁹⁷.

Der XI. Senat nimmt das Vorliegen hinreichender Erträge bei der Übertragung eines Zweifamilienhauses unter Vorbehalt eines Wohnrechtes an einer Wohnung und bei Selbstnutzung der zweiten Wohnung durch den Übernehmer an und hält die durch den Übernehmer der Übergeberin zugesagte lebenslängliche Rente als Versorgungsleistung bei dem Übernehmer steuerlich für abzugsfähig, soweit das übertragene Vermögen nicht weniger als 50 % des Barwerts der Rentenverpflichtung beträgt⁹⁸.

Der X. Senat fordert dagegen als Voraussetzung für die Anerkennung eines steuerlich privilegierten Versorgungsvertrages, daß die Versorgungsleistungen tatsächlich und nicht nur typischerweise aus dem Ertrag des geleisteten Vermögens geleistet werden können und stellt dabei nicht wie der XI. Senat auf die 50 % - Grenze des Wertes des übertragenen Vermögens ab⁹⁹.

1.8. Kritische Auseinandersetzung und Stellungnahme zur Rechtsprechung

Die Ausführungen des Großen Senats vom 05.07.1990 und der übrigen Senate zum Entgeltcharakter bei Vermögensübertragungen sind nicht überzeugend. Sie wurden daher auch im Schrifttum vielfach angegriffen.

⁹⁷ BFH v. 23.01.1992, BStBl. II 1992, 527

⁹⁸ BFH v. 23.01.1992, a.a.O., 528

⁹⁹ BFH v. 24.11.1993, NV 1994 S. 704

1.8.1. Abgrenzung nach der Art der Gegenleistung

Zu Recht wird in der Literatur ausgeführt, daß der Große Senat seine Chance vertan hat, einen dogmatisch sauberen Entgeltbegriff zu entwickeln¹⁰⁰. Insbesondere ist es nicht nachvollziehbar, warum die Entgeltlichkeit bei Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge davon abhängen soll, ob die Gegenleistung in Gestalt eines Einmalbetrages (Folge: Entgelt und Anschaffungskosten) oder in Gestalt wiederkehrender Zahlungen (Folge: kein Entgelt, sondern Versorgungsleistungen) erbracht wird. Die Art der Gegenleistung kann keine Begründung für die Verneinung einer Teilentgeltlichkeit sein, da auch bei wiederkehrenden Leistungen der Barwert der Leistung nach §§ 13, 14 BewG zu ermitteln ist und wie bei Vereinbarung einer einmaligen Zahlung dem Wert der erhaltenen Gegenleistung gegenübergestellt werden kann¹⁰¹.

1.8.2. Wertverrechnungslehre

Auch durch die von der Rechtsprechung entwickelte Wertverrechnungslehre läßt sich das Ergebnis des Großen Senats zu Anschaffungskosten bei Versorgungsleistungen dogmatisch nicht begründen.

Nach der älteren Wertverrechnungslehre sind bei kauf- oder darlehensähnlichen Verträgen Leistungen und Gegenleistungen zunächst miteinander zu verrechnen mit dem Ergebnis, daß bei Grundstücksverträgen gegen wiederkehrende Leistungen beim

¹⁰⁰ Biergans, *StuW* 1991, 386;
Weber-Grellet, *DStR*, Beihefter zu Heft 31 S. 4;
Knobbe-Keuk S. 724;
Kirchhof/Söhn/Reiß, § 16 Rz. B 197 ff.;
Costede, *StVj* 1991, 25

¹⁰¹ Niepoth, *DB* 1991, 249

Empfänger erst dann steuerbare Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG vorliegen sollten, wenn die wiederkehrenden Leistungen den Wert der von ihm erbrachten Gegenleistung summenmäßig übersteigen. Folgerichtig seien bei dem Verpflichteten erst nach der Überschreitung des erhaltenen Verrechnungswertes die Leistungen als dauernde Lasten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abzugsfähig¹⁰².

Die traditionelle Wertverrechnungslehre nimmt damit die wiederkehrenden Leistungen, die ein Entgelt für ein Grundstück darstellen, durch eine Wertverrechnung der erhaltenen Gegenleistung vom Abzug als Erwerbsaufwendungen aus und verneint folgerichtig den Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Höhe des Wertes der unentgeltlichen Übertragung¹⁰³.

Die Wertverrechnungstheorie soll gewährleisten, daß reine Vermögensumschichtungen keine einkommensteuerlichen Auswirkungen entfalten können. Vielmehr sollen auf der Grundlage der objektiven Leistungsfähigkeit beim Empfänger nur die tatsächlich erwirtschafteten Einkünfte einkommensteuerlich nach dem in § 2 Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommenden Nettoprinzip erfaßt werden und beim Verpflichteten auch nur diejenigen privaten Ausgaben abzugsfähig sein, durch die er wirtschaftlich belastet ist, was bei reinen Vermögensumschichtungen nicht der Fall ist¹⁰⁴.

1.8.2.1. Ursprüngliche Wertverrechnungstheorie

Die Wertverrechnungstheorie in der ursprünglichen Rechtsprechung des BFH geht davon aus, daß zunächst in vollem Umfang eine

¹⁰² BFH Urt. 04.04.1989, BStBl. II 1989, 7

¹⁰³ Seer, ZEV 1995, 174

¹⁰⁴ Frieß, S. 58

Verrechnung der Versorgungsleistungen mit den empfangenen Vermögenswerten zu erfolgen habe und daß eine Trennung der Leistungen in einen Zins- und Tilgungsanteil nicht vorzunehmen sei. Erst nach Verbrauch des gesamten Verrechnungsvolumen stelle sich die Frage, ob für den überschießenden Betrag Renten, dauernde Lasten oder nicht abziehbare Unterhaltsleistungen vorliegen. Eine Aufteilung der Versorgungsleistungen in einen Zins- und Tilgungsanteil während der Dauer der Wertverrechnung bis zur Erreichung des erhaltenen Vermögenswertes nahm die ursprüngliche Wertverrechnungslehre nicht vor¹⁰⁵.

Diese nicht vorgenommene Differenzierung ist meines Erachtens im Vergleich zu fremd finanzierten Darlehensverträgen wirtschaftlich nicht sachgerecht. Darlehensraten, die zur Rückführung von Bankkrediten geleistet werden, werden auch nicht vorrangig zur vollständigen Tilgung des aufgenommenen Kredites verwendet, sondern enthalten während der gesamten Rückzahlungsdauer neben dem Tilgungsanteil stets einen Zinsanteil.

1.8.2.2. Modifizierte Wertverrechnungstheorie

Folgerichtig modifiziert der BFH in späteren Entscheidungen die Wertverrechnungsmethode und zerlegt nunmehr während der gesamten Laufzeit die wiederkehrenden Leistungen in Zins- und Tilgungsanteile¹⁰⁶. Dabei ist nicht nur für Leibrenten ein Ertragsanteil (=Zinsanteil) zu ermitteln, sondern auch für solche dauernde Lasten, die das Entgelt für die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes bilden. Dieser Zinsanteil ist in entsprechender Anwendung der Ertragsanteilstabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3

¹⁰⁵ BFH v. 27.05.1964, BStBl. III 1964, 477

¹⁰⁶ BFH v. 27.02.1992, BStBl. II 1992, 612

Buchst. a EStG zu bestimmen¹⁰⁷. Die Berechnung des Zinsanteils für dauernde Lasten kann wahlweise auch nach finanzmathematischen Grundsätzen unter Verwendung eines Zinsfußes von 5,5 v. H. unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Laufzeit nach der Allgemeinen Sterbetafel (Anhang 4 VStR 1995) erfolgen¹⁰⁸. Zurecht führt der BFH aus, daß die Leibrente nichts anderes als ein langfristig gestundeter Kaufpreis ist, dessen Ertragsanteil mit dem Zinsanteil aus den einzelnen Kapitalzahlungen der dauernden Lasten gleich zu behandeln ist¹⁰⁹.

Die modifizierte Wertverrechnungstheorie würde steuerlich zu einem dogmatisch richtigen Ergebnis führen, wenn nicht der BFH von der traditionellen Wertverrechnungslehre seit seiner Grundsatzentscheidung vom 16.09.1965 für Altenteils- und ähnliche Versorgungsverträge Abstand genommen hätte und statt dessen das oben dargestellte Sonderrecht der Versorgungsverträge konzipiert hätte¹¹⁰.

Für die Übergabeverträge gegen Versorgungsleistungen schließt der BFH seither die Anwendung der Wertverrechnungstheorie mit der Begründung aus, daß der Vertragstyp eines Versorgungsvertrages als ein eigenständiges Rechtsinstitut außerhalb des Bereiches von teilentgeltlichen Rechtsgeschäften einzuordnen sei und daß dieser Vertragstypus im Gegensatz zu kauf- oder darlehensähnlichen Verträgen eine Wertverrechnung mit dem Wert des erhaltenen Vermögens ausschließe¹¹¹.

Als Konsequenz dieses Ausschlusses entfällt die Möglichkeit des Abzuges einer dauernden Last als Sonderausgabe bei familiären

¹⁰⁷ BFH v. 02.02.1994, BStBl. II 1995, 52 f.

¹⁰⁸ BMF v. 23.12.1996, BStBl. I 1996, 1508 ff., Tz. 45

¹⁰⁹ BFH v. 02.02.1994, BStBl. II 1995, 52 f.

¹¹⁰ BFH v. 16.09.1965, BStBl. III 1965, 705

¹¹¹ BFH v. 12.07.1989, BStBl. II 1990, 13

Kauf- oder Darlehensverträgen, die nicht die Voraussetzungen des Sonderrechts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen erfüllen. Eine teilentgeltliche Vermögensübertragung eines Grundstücks mit aufstehendem Rohbau kann mangels Vorliegens des vom BFH geforderten Sonderrechtes einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit nicht zur Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe führen¹¹².

Für diese Verträge sollen nach Auffassung des X. Senats das Abzugsverbot von Unterhaltsleistungen nach § 12 EStG und die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts uneingeschränkt gelten; zu diesen gehört ausdrücklich der Grundsatz, daß Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar sind. Außerhalb des Sonderrechts der Vermögensübergabe führe eine Verpflichtung zu wiederkehrenden Leistungen grundsätzlich - ungeachtet dessen, ob diese als gleichbleibend oder als abänderbar vereinbart sind - mit ihrem Barwert zu Anschaffungskosten im Sinne von § 7 EStG. Das hat zur Folge, daß auch der Teil der wiederkehrenden Leistungen, der den Wert der Gegenleistung übersteigt, außerhalb des Sonderrechts der Vermögensübergabe in der Privatsphäre nicht mehr abzugsfähig ist¹¹³. Auch der Abzug eines Ertragsanteils bei einer Leibrentenvereinbarung sei allenfalls als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten abziehbar, nicht aber als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG. Als Begründung führt der X. Senat an, daß es sich auch bei den Rentenertragsanteil begrifflich um einen Zinsanteil handle und daß private Zinsen seit 1974 keine Sonderausgaben mehr seien¹¹⁴.

¹¹² BFH v. 27.08.1997, BStBl. II 1997, 815 m. w. N.

¹¹³ BFH v. 27.08.1997, a.a.O., 816

¹¹⁴ BFH v. 27.02.1992, BStBl. II 1992, 612

Diese Ausführungen des BFH überzeugen. Nach der modifizierten Wertverrechnungstheorie sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Wert der Gegenleistung zu verrechnen. Für die gesamte Laufzeit sind die wiederkehrenden Leistungen anteilig in eine Kapitalrückzahlung und in einen Zinsanteil zu trennen. Hinsichtlich des Tilgungsanteiles bei dauernden Lasten bzw. des Rentenbarwertes bei Renten liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor.

Der unentgeltliche Teil der Gegenleistung ist weder als Rente noch als dauernde Last nach § 12 Nr. 2 EStG abziehbar. Durch das StÄndG 1979 ist zweifelsfrei geworden, daß jegliche Zuwendung auch aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflichten, also auch Renten und dauernde Lasten in keinem Fall beim Zuwendenden als Sonderausgabe steuermindernd berücksichtigt werden können, soweit es sich beim Empfänger um eine unterhaltsberechtigten Person handelt. Die einzige rechtsbegründende Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG liegt in der Suspendierung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG bei freiwillig begründeten Rentenverpflichtungen und dauernden Lasten sowie bei Verpflichtungen gegenüber unterhaltsberechtigten Personen¹¹⁵.

Auch die Tatsache, daß der Empfänger die in den wiederkehrenden Leistungen enthaltenen Zinsanteile als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG oder als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3a EStG versteuern muß, führt zu keinem anderen Ergebnis. Das Einkommensteuerrecht beinhaltet kein zwingendes Korrespondenzprinzip für die Abzugsfähigkeit von privaten Schuldzinsen. So kann der private Darlehensnehmer außerhalb der Vorschriften der Werbungskosten und Betriebsausgaben selbst dann die gezahlten Zinsen nicht als

¹¹⁵ ebenso Schmidt/Drenseck, 1996, § 12 EStG, Rz. 26

Sonderausgaben absetzen, wenn sie der Darlehensgeber versteuern muß¹¹⁶.

Soweit der Ausschlußtatbestand des § 12 Nr. 2 EStG nicht eingreift, weil der den Wert der Kapitalrückzahlung übersteigende Zinsanteil an fremde Personen geleistet wird, die nicht unterhaltsberechtigt sind, ist der Zinsanteil nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abziehbar. Die Begründung des BFH, daß nach Wegfall des allgemeinen Schuldzinsenabzuges nach dem Steueränderungsgesetz 1973 unter Berücksichtigung des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG und verfassungskonformer Auslegung in allen Fällen zwingend geboten sei, entgegen dem Gesetzeswortlaut auch die Abzugsfähigkeit des Ertragsanteils nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht zuzulassen, überzeugt deswegen nicht¹¹⁷.

Im Gegenteil, das Bundesverfassungsgericht führt in seinem Beschluß vom 17.12.1992 aus, daß die von dem BFH bei Übergabeverträgen ausgeschlossene Verrechnung des Werts der empfangenen Leistung mit den zu erbringenden Gegenleistungen nicht unbedenklich sei¹¹⁸. Es sei dem Gesetzgeber nicht verwehrt, zwischen Leibrenten und dauernden Lasten zu unterscheiden und eine unterschiedliche Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorzunehmen. Ebenso wenig sei es sachwidrig, daß der Gesetzgeber die Zahlung wiederkehrender Bezüge ohne einen anteiligen Kapitalzufluß als möglich ansieht und insoweit den vollen Betrag der Besteuerung unterwirft oder zum Abzug zuläßt¹¹⁹. Nach diesen Ausführungen des Bundesverfassungsgerichtes ist es dem BFH keineswegs geboten, den Sonderausgabenabzug hinsichtlich des Ertragsanteils bei Übergabeverträgen, die nicht die Voraussetzungen von Versorgungsverträgen erfüllen, zu versagen.

¹¹⁶ Seer, ZEV 1995, 175

¹¹⁷ Schmidt/Heinicke, § 10 Rz. 65

¹¹⁸ BVerfG, Beschl. v. 17.12.1992, DStR 1993, 316

¹¹⁹ BVerfG, Beschl. v. 17.12.1992, a.a.O., 316

1.8.3. Grundsatz der Rechtsprechungskontinuität

Die weitere Argumentation des BFH, daß eine unterschiedliche Behandlung wegen der Beachtung der Rechtsprechungskontinuität geboten sei, ist ebensowenig stichhaltig. So hat der BFH hinsichtlich der tradierten steuerlichen Behandlung der Übernahme von Verbindlichkeiten und Gleichstellungsgeldern seine gefestigte Rechtsprechung aufgegeben. Aus welchem Grunde er sich nur hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung von Versorgungsleistungen weiterhin auf historische Entscheidungen des Preußischen Obergerichtes beruft, bleibt offen. Gründe für die nur teilweise Durchbrechung des Grundsatzes der Rechtsprechungskontinuität hat der BFH nicht genannt.

1.8.4. Vergleichbarkeit von Versorgungsleistungen mit Nießbrauchsrechten

Die Ausführungen des BFH, die zugesagten Versorgungsleistungen seien einem Nießbrauchsvorbehalt vergleichbar und deshalb als Sonderrecht zu behandeln, sind meiner Ansicht nach dogmatisch falsch.

Der Kapitalwert von Versorgungsleistungen ist unter Berücksichtigung der Höhe der vereinbarten Leistungen zu berechnen und nach der Lebenserwartung des Übergebers. Der Wert eines Nießbrauchsrechtes wird hingegen durch den Jahreswert der Erträge des übergebenen Grundstücks sowie des Lebensalters des Berechtigten bestimmt. Beide Werte haben folglich eine unterschiedliche Berechnungsgrundlage und sind voneinander deutlich zu differenzieren.

Darüber hinaus behält sich der Nießbrauchsberechtigte bei der Übertragung seines Grundstücks das Fruchtziehungsrecht vor und

trägt hierfür das Risiko der Erträge¹²⁰. Hingegen geht bei der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen das Risiko der Fruchtziehung und die Höhe der zukünftigen Erträge auf den Unternehmer über, da ihm unabhängig von der Höhe der Erträge und von dem zukünftigen Bestand des Vermögens Zahlungsverpflichtungen in Form wiederkehrender Leistungen obliegen¹²¹. Wegen der Verschiedenheit der wertbildenden Faktoren bei der Berechnung der Kapitalwerte und wegen der unterschiedlichen Risikoverteilung der Zukunftserträge von Versorgungsleistungen und Nießbrauchsvorbehalt liegt eine Vergleichbarkeit dieser beiden Rechte nicht vor.

1.8.5. Gleichbehandlung mit zivilrechtlichen Folgen

Die Gleichsetzung des BFH von vorweggenommener Erbfolge mit einer Schenkung unter Auflage und der angeblich zivilrechtlichen Folge der Unentgeltlichkeit, ist - wie unter Buchst. B. dargestellt - ebenfalls nicht zwingend. Vielmehr wird zivilrechtlich im Einzelfall unterschieden, ob eine Vermögensübertragung als Schenkung unter Auflage oder als gemischte Schenkung zu qualifizieren ist¹²².

1.8.6. Einheitliche Definition

1.8.6.1. Anschaffungskosten und Entgeltlichkeit

Die Beurteilung der Entgeltlichkeit und die Anerkennung von Anschaffungskosten bei Vermögensübertragungen können ertragsteuerlich zutreffend nur einheitlich definiert und beantwortet werden, solange der Gesetzgeber selbst im Einkommensteuergesetz keine unterschiedlichen Regelungen trifft.

¹²⁰ Biergans/Koller, DStR 1993, 748

¹²¹ Biergans, a.a.O., 386

¹²² BGH v. 13.01.1982, DB 1982, 1404

Dabei hängen die Entgeltlichkeit und die steuerliche Definition von Anschaffungskosten sachlogisch zusammen. Wer ein Grundstück unentgeltlich erwirbt, hat keine Anschaffungskosten, und umgekehrt, wer keine Anschaffungskosten hat, hat unentgeltlich erworben¹²³.

Das Einkommensteuerrecht selbst enthält keine eigene Definition des Anschaffungskostenbegriffes. Fraglich ist, ob die gesetzliche Definition des handelsrechtlichen Begriffs von Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB auch für das Steuerrecht Anwendung findet¹²⁴.

Die Legaldefinition des § 255 HGB lautet: „Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“ Auch bestimmte Nebenkosten und die Betriebsbereitschaftskosten fallen unter diesen Begriff¹²⁵. Die handelsrechtliche Definition des Anschaffungskostenbegriffes gibt es erst seit dem Bilanzrichtlinien - Gesetz vom 19.12.1985. Sie dient der Abgrenzung von aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern als in die Bilanz einzustellende Vermögenswerte von sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Das Steuerrecht stellt in § 5 EStG den sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz für steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung auf. Steuerrechtliche Wahlrechte sind nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben. Handels- und Steuerrecht bedingen sich somit

¹²³ Schmidt-Liebig, BB 1986, 2246

¹²⁴ Schmidt/Glanegger, § 6 EStG, Rz. 23 m. w. N.

¹²⁵ Frieß S. 39 m.w.N.

gegenseitig, so daß auch der sog. Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit gilt. Beide Grundsätze gebieten es, den Begriff der Anschaffungskosten im Handels- und Steuerrecht möglichst übereinstimmend zu definieren¹²⁶.

Der BFH führt zu dem Anschaffungskostenbegriff aus, daß die Anschaffung der Inbegriff aller Maßnahmen ist, die dazu bestimmt sind, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut zu erlangen und es für die Erzielung von Einkünften nutzen zu können¹²⁷. Dabei ist ein nur zeitlicher und kausaler Zusammenhang der Aufwendungen nicht ausreichend, vielmehr müssen die Kosten zweckgerichtet erbracht werden, um das Wirtschaftsgut von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen¹²⁸. Der Anschaffungskostenbegriff ist auch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH als final und wirtschaftlich bestimmt definiert¹²⁹ und für alle Einkunftsarten gleich¹³⁰.

Anschaffung bedeutet somit den entgeltlichen Erwerb eines schon vorhandenen Wirtschaftsgutes¹³¹. Das Wirtschaftsgut ist erworben, sobald die wirtschaftliche Verfügungsmacht, also das wirtschaftliche Eigentum für den Erwerber gegeben ist¹³². Der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums kann zeitlich vor dem zivilrechtlichen Eigentum liegen, da wirtschaftliches Eigentum als erlangt gilt, wenn Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übergegangen sind¹³³.

¹²⁶ Janssen, StVj 1992, 173 m.w.N.

¹²⁷ BFH v. 12.02.1985, BStBl. II 1985, 691

¹²⁸ BFH, GrS 2/66, BStBl. III 1966, 674

¹²⁹ BFH v. 19.04.1977, BStBl. II 1977, 600

¹³⁰ BFH v. 12.02.1985, BStBl. II 1985, 690

¹³¹ Schmidt/Glanegger, § 6 EStG, Rz. 20

¹³² Schmidt/Glanegger, § 6 EStG, Rz. 24

¹³³ BFH v. 12.02.1985, BStBl. II 1985, 691

Wirtschaftliches Eigentum kann auch ohne späteren zivilrechtlichen Eigentumsübergang entstehen, soweit ein anderer als der bürgerrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausüben kann, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 AO). Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat oder ein Herausgabeanspruch überhaupt nicht besteht. Deswegen sind Nießbraucher und Erbbauberechtigte nur in Ausnahmefällen als wirtschaftliche Eigentümer anzusehen¹³⁴.

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die durch die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes veranlaßt sind. Aufwendungen sind Minderungen des übrigen Vermögens. Anschaffungskosten sind also Minderungen des übrigen Vermögens, die durch das Bestreben des Steuerpflichtigen veranlaßt sind, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut zu erlangen und es zur Erzielung von Einkünften verwenden zu können¹³⁵.

Dabei ergibt sich aus dem finalen Begriff der Anschaffungskosten, daß es bei der Beurteilung, ob Aufwendungen für das Wirtschaftsgut vorliegen, nicht auf die Sicht des Zuwendenden ankommt, sondern auf die des Übernehmers. Die Frage, ob Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen sind, kann logischerweise nur nach den Verhältnissen dessen beurteilt werden, der die Aufwendungen auch tatsächlich leistet; nur bei diesem kann eine steuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten in Betracht kommen¹³⁶.

¹³⁴ Klein/Brockmeyer, Kommentar zur AO, § 39 AO, Anm. 4 S. 201, 207, 209

¹³⁵ Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Rz. 282

¹³⁶ Witteler, DB 1985, 77

Der in der Literatur teilweise vertretenen Ansicht, daß durch die Übernahme von Verbindlichkeiten des Privatvermögens in keinem Fall Anschaffungskosten des Übernehmers entstehen können¹³⁷, ist meines Erachtens nicht zu folgen. Vielmehr führt der BFH richtig aus, daß auch die Übernahme oder die Begleichung von Schulden, die ein Erwerber auf sich nimmt, um die Verfügungsgewalt für ein Wirtschaftsgut zu erhalten, Anschaffungskosten sind¹³⁸. Beim Übernehmer führt jedoch die bloße Übernahme von auf dem Grundstück lastenden nicht mehr valuierten Grundpfandrechten nicht zu Anschaffungskosten, weil durch eine Duldung der bereits auf dem Grundstück eingetragenen Grundpfandrechte wie Hypotheken oder Grundschulden, die nicht mehr valutieren, für den Übernehmer keine eigenständige Zahlungsverpflichtung entsteht. Es liegt insoweit keine persönliche wirtschaftliche Belastung vor. Tritt der Übernehmer hingegen in Kreditverträge ein, die durch die Grundpfandrechte gesichert sind und führt diese allmählich zurück oder leistet er sofortige Zahlungen an Gläubiger der Grundpfandrechte, um eine Löschung zu erlangen oder um eine drohende Zwangsvollstreckung in das Grundstück abzuwenden, so stellt diese Schuldübernahme ein Entgelt dar, weil in diesem Fall eine wirtschaftliche Belastung des Übernehmers eingetreten ist¹³⁹. Beim Erwerb eines Grundstücks ist die Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten häufig ein Teil des Kaufpreises, da der Verkäufer gesetzlich gemäß § 434 BGB zur lastenfreien Übertragung verpflichtet ist, sofern vertraglich nichts Abweichendes vereinbart ist; in manchen Verträgen besteht der Kaufpreis ausschließlich in der Übernahme der bestehenden Verbindlichkeiten¹⁴⁰.

¹³⁷ Gätzner, S. 40

¹³⁸ BFH v. 05.07.1990, BStBl. II 1990, 853

¹³⁹ Mundt, DStR 1991, 700

¹⁴⁰ Groh, DB 1990, 2190

1.8.6.2. Entgeltlichkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Einkommensteuerliche Auswirkungen ergeben sich, wenn das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften genutzt werden soll¹⁴¹ oder die Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Eigenheimzulage anzusetzen sind.

Die Rechtsauffassung des BFH, daß Versorgungsleistungen wegen ihrer angeblichen Unentgeltlichkeit niemals zu Anschaffungskosten führen können, ist nach der obigen Begriffsbestimmung von Anschaffungskosten inkonsequent und rechtsdogmatisch falsch.

So führt der BFH in seinem Urteil vom 27.08.1997 ausdrücklich aus, daß wiederkehrende Leistungen an sich dem steuerrechtlichen Begriff der Anschaffungskosten unterzuordnen sind, versagt jedoch wegen des Gedankens der vorbehaltenen Vermögenserträge deren steuerrechtliche Anerkennung als entgeltliches Geschäft¹⁴².

Anknüpfungspunkt für den steuerlichen Entgeltbegriff ist § 8 Abs. 1 EStG, der Einnahmen als Güter definiert, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 – 7 zufließen.

Zwar gilt § 8 EStG nach dem Wortlaut nur für bestimmte Einkunftsarten und hier nur für die Einnahmenseite, die Rechtsprechung hat jedoch den wesentlichen Bestandteil dieser Definition, nämlich daß Einnahmen Güter sind, die in Geld oder Geldeswert zufließen, auch für die Erfassung von Betriebs-einnahmen¹⁴³, Betriebsausgaben¹⁴⁴ und Werbungskosten¹⁴⁵ über-

¹⁴¹ Schmidt/Drenseck, § 9 EStG, Rz. 22

¹⁴² BFH v. 27.08.1997, BStBl. II 1997, 815

¹⁴³ BFH v. 09.05.1985, BStBl. II 1985, 427 m. w. N.

nommen. Die Vorschrift des § 8 Abs. 1 EStG hat somit über ihren unmittelbaren Regelungsbereich hinaus eine grundsätzliche Bedeutung und definiert insofern einkunftsartenübergreifend die Bestandteile der steuerlichen Bemessungsgrundlage¹⁴⁶.

Entgelt im steuerlichen Sinne setzt demnach eine Leistung in Geld oder Geldeswert voraus. Eine nur ideelle Bereicherung ist wegen der fehlenden Erhöhung bzw. Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einkommensteuerlich kein Entgelt¹⁴⁷.

Jeder Übertragungsvertrag ist daraufhin zu überprüfen, ob er eine Leistung auf der Gegenseite ausgelöst hat, die durch die Übertragung veranlaßt ist und in Geld oder Geldeswert besteht. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um eine gleichwertige Leistung im Sinne einer Vollentgeltlichkeit oder um einen gemischten Vertrag mit einer nicht gleichwertigen Gegenleistung im Sinne eines Teilentgelts handelt¹⁴⁸.

Der Grund einer vollentgeltlichen Übertragung muß in der Erfüllung eines schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes bestehen, bei dem die Gegenleistung unter kaufmännischen Gesichtspunkten vollständig nach dem Wert der Leistung bemessen worden ist¹⁴⁹. Dabei muß zwischen der Leistung und dem Entgelt ein Veranlassungszusammenhang bestehen, indem der eine Vertragsbeteiligte die Wirtschaftsgüter, die er opfert, deshalb weggibt, um die Wirtschaftsgüter des Vertragspartners, die ihrerseits zu Einkünften führen können, zu erhalten¹⁵⁰.

¹⁴⁴ BFH v. 08.10.1969, BStBl. II 1970, 44 m. w. N.

¹⁴⁵ BFH v. 19.01.1982, BStBl. II 1982, 533

¹⁴⁶ Kemmer, DStR 1987, 366

¹⁴⁷ Kemmer, a.a.O., 366

¹⁴⁸ Biergans, StuW 1991, 386

¹⁴⁹ Schmidt, § 16 EStG; Rz. 4;
BFH v. 22.09.1982, BStBl. II 1983, 99 ff.

¹⁵⁰ Costede, StVj 1991, 25, 27

Ein unentgeltlicher Erwerb liegt dagegen vor, wenn keine wirtschaftliche Gegenleistung erbracht wird; also ein Anschaffungsvorgang, bei dem die Höhe der Gegenleistung null ist¹⁵¹.

Ein gemischter Vertrag wird angenommen, wenn Leistung und Gegenleistung in einem offenbaren Mißverhältnis stehen und der eine Vertragsteil sich des Mehrwerts seiner Gegenleistung bewußt ist und dem anderen Teil insoweit eine Zuwendung machen will¹⁵².

Bei Grundstücksübertragungen zwischen Angehörigen wird häufig eine teilweise unentgeltliche Übertragung vereinbart. Dabei ist eine Teilentgeltlichkeit entsprechend der zivilrechtlichen gemischten Schenkung immer dann gegeben, wenn einer Leistung eine Gegenleistung gegenüber steht, der Wert der Gegenleistung aber bei objektiver Bewertung geringer ist als der Wert der Leistung¹⁵³.

Neben dieser „klassischen“ Teilentgeltlichkeit gibt es noch die Form die „Überentgeltlichkeit“. Diese liegt vor, wenn der Wert der Gegenleistung höher ist als der Wert der Leistung, z. B. wenn der Rentenbarwert höher als der Wert des übertragenen Hausgrundstücks ist¹⁵⁴. Hier steht der Versorgungszweck im Vordergrund.

1.8.6.3. Subjektive oder objektive Anknüpfung

Umstritten ist hingegen, ob eine Teilentgeltlichkeit auch gegeben ist, wenn nur nach den subjektiven Vorstellungen der Vertragsbeteiligten Leistung und Gegenleistung nicht als

¹⁵¹ Autenrieth, StVj 1989, 87

¹⁵² Schulze zur Wiesche, FR 1984, 213 m.w.N.

¹⁵³ Kemmer, a.a.O., S. 364

¹⁵⁴ Frieß, S. 70

gleichwertig gegenüberstehen. Diese Auffassung wird von einigen Finanzgerichten und teilweise in der Literatur vertreten¹⁵⁵.

Der BFH hat beide Rechtsauffassungen vereint und nimmt eine Beurteilung der Teilentgeltlichkeit nach objektiven und subjektiven Kriterien vor¹⁵⁶. Soweit sich Leistung und Gegenleistung nach objektiven Maßstäben in einem offensichtlichen Mißverhältnis gegenüberstehen, spreche eine widerlegbare Vermutung für die Teilentgeltlichkeit. Soweit kein offensichtliches Mißverhältnis vorliege, sei darauf abzustellen, ob nach der subjektiven Vorstellung der Vertragsbeteiligten von der Angemessenheit der Gegenleistungen ausgegangen worden ist oder nicht¹⁵⁷.

Bei Vermögensübertragungen zwischen Angehörigen bestehe nur in Ausnahmefällen die widerlegbare Vermutung dafür, daß die beiderseitigen Leistungen kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind¹⁵⁸, während bei Vereinbarungen unter Fremden wegen des vermuteten Interessengegensatzes grundsätzlich eine Angemessenheit zwischen Leistung und Gegenleistung zu unterstellen sei. Für die Annahme eines entgeltlichen Erwerbs ist es nach der Auffassung des BFH nicht erforderlich, daß sich Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüberstehen, vielmehr sollen annähernd gleiche Wertverhältnisse ausreichen. Annähernd gleiche Wertverhältnisse nimmt der BFH selbst bei Abweichungen von 20 - 50 % des objektiven Wertes an¹⁵⁹.

¹⁵⁵ FG Köln v. 22.04.1983, EFG 1984, 62;
FG Schleswig-Holstein v. 23.10.1986, EFG 1987, 66;
Knobbe-Keuk S. 721

¹⁵⁶ BFH v. 10.09.1986, BStBl. II 1987, 80 ff.;
BFH v. 12.11.1985, BStBl. II 1986, 55

¹⁵⁷ BFH v. 29.01.1992, BStBl. II 1992, 465

¹⁵⁸ BFH v. 24.08.1972, BStBl. II 1973, 111

¹⁵⁹ Autenrieth, StVj 1989, 89

Es stellt sich somit die Frage, ob eine Wertermittlung der Gegenleistung nach der subjektiven, der objektiven oder der gemischt subjektiv-objektiven Theorie zutreffend ist.

Die subjektive Theorie geht von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise aus, die an den Willen der Vertragspartner anknüpft, daß die Zuwendung entgeltlich, vollständig unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich erfolgen soll¹⁶⁰. Ein objektives Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sei lediglich ein Indiz für eine gemischte Schenkung¹⁶¹. Die rein subjektive Theorie steht im Widerspruch zu den objektiven Merkmalen der Vorschriften der §§ 6, 7 EStG, die subjektive Tatbestandsmerkmale nicht beinhalten, und ist m. E. unzutreffend.

Die rein objektive Theorie berücksichtigt hingegen nicht die grundsätzliche Maßgeblichkeit des Zivilrechtes auch für steuerrechtliche Vorschriften, so daß meiner Auffassung nach die gemischt objektiv-subjektive Theorie des BFH bei der Ermittlung des Wertes der Gegenleistung sachgerecht ist. Diese Theorie erscheint durch die Kombination der Feststellung der subjektiven Vorstellung der Beteiligten und einer objektiven Überprüfung von deren Vorstellungen eine geeignete Methode zur Ermittlung der Teilentgeltlichkeit. Sie bevorzugt weder einseitig die subjektiven Einschätzungen der Vertragsbeteiligten, noch läßt sie die objektiv überprüfbaren Wertverhältnisse außer Betracht¹⁶². Die gemischt subjektiv-objektive Theorie eröffnet den Vertragsbeteiligten zudem die Möglichkeit, den Gestaltungsspielraum der Rechtsprechung durch vertragliche Vereinbarungen zu nutzen.

¹⁶⁰ Kruse, StuW 1982, 349;
Groh, StuW 1984, 220

¹⁶¹ BGH v. 21.06.1972, NJW 1972, 1709

¹⁶² so auch Autenrieth, StVj 1989, 88, 89

1.8.6.4. Wertverhältnis

Aus der gemischt subjektiv-objektiven Theorie folgt, daß eine völlige objektive Gleichwertigkeit der Leistungen für Annahme einer Entgeltlichkeit nicht notwendig ist. Über den Maßstab, der den Wertverhältnissen zugrunde zu legen ist, bestehen in Rechtsprechung und Literatur unterschiedliche Auffassungen. Während der BFH, wie unter 1.8.6.3. dargestellt, und eine Literaturmeinung¹⁶³ als annähernd gleiche Wertverhältnisse selbst Abweichungen bis zu 50% des objektiven Wertes annehmen, gibt es in der Literatur andere Auffassungen, die für die Gleichwertigkeitsgrenze nur eine Abweichung von 20% tolerieren¹⁶⁴.

Starre Wertgrenzen und allgemeingültige Grenzwerte sind meiner Meinung nach ungeeignet, die Ausgewogenheit, das Wertverhältnis und die Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen zu bestimmen. Schon bei der Bestimmung der objektiven Bemessungsgrundlage, die bei Grundstücken der Verkehrswert ist, treten bei der Einholung verschiedener Wertgutachten nicht selten erhebliche Wertdifferenzen auf¹⁶⁵. Ein Vergleich zwischen dem Wertgutachten eines Ortsgerichtes und dem Wertgutachten eines öffentlich bestellten Sachverständigen weist in der Praxis oft Wertdifferenzen von 10-25% aus, so daß sich ein Erfordernis von Werttoleranzen über 20% schon aus diesem Grund ergibt.

Auch die von dem BFH aufgestellte Wertgrenze von 50% des objektiven Wertes kann nur als Anhaltspunkt verstanden werden. Meines Erachtens sind jeweils im Einzelfall die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten von der Gleichwertigkeit der

¹⁶³ Troll, GmbHR 1984, 207

¹⁶⁴ Felix, FR 1963, 493;
Schulze zur Wiesche, FR 1984, 213

¹⁶⁵ Hapich, FR 1988, 16

gegenseitigen Leistungen unter Einbeziehung des objektiven Wertes zu berücksichtigen, um zu beurteilen, ob ein entgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb gegeben ist.

1.8.6.5. Einheits- oder Trennungstheorie

Umstritten sind nicht nur die Anforderungen, die an einen teilentgeltlichen Erwerb zu stellen sind, sondern auch deren Rechtsfolgen.

Nach der Spaltungs- oder Trennungstheorie wird der Erwerb des Grundvermögens in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Anteil aufgespalten und jeder Teil für sich getrennt nach den jeweils maßgeblichen steuerlichen Vorschriften behandelt¹⁶⁶.

Nach der Einheitstheorie liegt nur ein einziger, einheitlich zu bestimmender Anschaffungsvorgang vor¹⁶⁷, nach dem sich die Beurteilung des gesamten Vertrages richtet.

In der Rechtsprechung und in der Literatur werden beide Theorien vertreten, teilweise auch in Kombination miteinander¹⁶⁸.

Der BFH hat hinsichtlich der Übertragung von Grundstücken des Privatvermögens die Trennungstheorie angewendet und eine Aufspaltung der Anschaffungskosten in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil im Verhältnis der tatsächlichen

¹⁶⁶ Schmidt, § 16 EStG, Rz. 7 d

¹⁶⁷ Schmidt, § 16 EStG, Rz. 7 c

¹⁶⁸ Paus, FR 1987, 299;
Obermeier, NWB 1990 Fach 3, S. 7591;
BFH v. 10.07.1986, BStBl. II 1986, 811

Gegenleistung zum Verkehrswert vorgenommen¹⁶⁹. Die Anwendung der Trennungstheorie ist hinsichtlich der Übertragung von Grundvermögen sachgerecht und wird auch in der Literatur als folgerichtig angesehen¹⁷⁰. Mit der Trennungstheorie läßt sich die Frage einer Steuerpflicht der Veräußerung von teilentgeltlich erworbenem Grundbesitz im Sinne des § 23 EStG klären. Spekulationsgeschäfte (ab Veranlagungszeitraum 1999: private Veräußerungsgeschäfte) stellen eine Ausnahme von nicht steuerbaren Vermögensumschichtungen im privaten Bereich dar und sind als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 2 EStG steuerpflichtig.

Der Regelungsinhalt von § 23 EStG beruht auf dem Grundgedanken, daß Werterhöhungen innerhalb einer bestimmten Frist auch im privaten Bereich besteuert werden sollen, dabei ist die Absicht einer Spekulation nicht erforderlich¹⁷¹.

Bis zum 31.12.1998 waren Spekulationsgeschäfte jene Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht), nicht mehr als zwei Jahre betrug (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 a EStG).

Ab dem 01.01.1999 werden private Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken und Grundstücksrechten besteuert, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG n. F.), ein innerhalb dieses Zeitraumes fertiggestelltes Gebäude ist einzubeziehen. Ausgenommen von der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte sind Grundstücke und Grundstücksrechte, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr

¹⁶⁹ BFH v. 18.03.1980, BStBl. II 1981, 794 ff.

¹⁷⁰ Kemmer, a.a.O., S. 365

¹⁷¹ Schmidt, EStG Kommentar, § 23 Rz. 1, 2

der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG n. F.). Bei einem unentgeltlichen Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG n. F.).

Nur nach der Trennungstheorie und einer damit vorgenommenen Aufspaltung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anschaffungsteil kann der steuerpflichtige Teil des Spekulationsgewinnes richtig ermittelt werden. Von dem späteren Veräußerungsentgelt ist nur die Quote zu berücksichtigen, die dem entgeltlichen Anteil des früheren Erwerbs entspricht und dem damaligen Entgelt als Anschaffungskosten gegenüber zu stellen ist¹⁷².

Entsprechend der Trennungstheorie ist einkommensteuerlich die originäre und die abgeleitete Abschreibungsbefugnis des Erwerbers durch eine wertmäßige Aufteilung der Anschaffung für den entgeltlichen und den unentgeltlichen Teil zu ermitteln¹⁷³.

Für den Grundbesitz ergeben sich somit zwei verschiedene Abschreibungstabellen, nämlich die Fortführung der Abschreibung des Übergebers hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils gemäß § 11 d Abs. 1 EStDV und die Abschreibung für den entgeltlich erworbenen Teil nach Maßgabe der Anschaffungskosten. Dabei ergeben sich zwei unterschiedliche Abschreibungszeiträume. Die Abschreibungsdauer für den entgeltlich erworbenen Teil ist gegenüber dem unentgeltlich erworbenen Teil verlängert¹⁷⁴.

¹⁷² Groh, StuW 1984, 226

¹⁷³ Schmidt/Drenseck, § 7 b EStG, Rz. 6 e

¹⁷⁴ Spiegelberger S. 19, Rz. 53

Der Große Senat hat zu der Frage, ob eine im Übergabevertrag enthaltene Verpflichtung zur Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechtes den Charakter von Anschaffungskosten haben kann, keine Stellung genommen. Es ist somit davon auszugehen, daß der IX. Senat des BFH insoweit seine bisherige Rechtsprechung beibehalten wird, daß bei es vorbehaltenen Nutzungsrechten des Übergebers wie Nießbrauch und Wohnungsrechten an einem Entgelt fehlt¹⁷⁵.

Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da der Übernehmer selbst zu keiner Zeit wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese vorbehaltenen Nutzungsrechte erhalten hat und es somit nach dem oben dargestellten finalen Anschaffungskostenbegriff an einem Leistungsaustausch zwischen Übergeber und Übernehmer fehlt¹⁷⁶.

Dies gilt nicht, soweit eine Verpflichtung zugunsten Dritter in dem Übergabevertrag vereinbart wird. Besteht eine vertragliche Verpflichtung des Übernehmers, die Nutzungsrechte an andere Personen als an den Übergeber zu übertragen, so leistet hier der Übernehmer. Es ist ein Unterschied, ob sich der Übergeber zunächst selbst vor der Eigentumsübertragung die Nutzungsrechte vorbehält oder an Dritte überträgt oder dem Übernehmer diese Übertragung der Nutzungsrechte mit der Übertragung des Eigentums auferlegt¹⁷⁷. Soweit der Übernehmer die Nutzungsrechte an Dritte überträgt, hat er zunächst die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Nutzungsrechten, die er sodann an die anderen Berechtigten überträgt. Der Übernehmer erbringt in diesem Fall eine finale entgeltliche Gegenleistung¹⁷⁸. Eine Gleichsetzung mit einem Vorbehaltsnießbrauch liegt hier nicht vor.

¹⁷⁵ BFH v. 31.03.1987, BFH/NV 1987 S. 645

¹⁷⁶ Frieß S.68

¹⁷⁷ anders Obermeier, DStR 1993, 80

¹⁷⁸ anders Thürmer, DB 1989, 1895

Im Ergebnis sind somit Abstandszahlungen, Gleichstellungsgelder und Sachleistungen, Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Versorgungsleistungen als (teil-) entgeltliche Anschaffungskosten zu behandeln, wenn sie die Voraussetzungen des oben dargestellten finalen Begriffs der Anschaffungskosten erfüllen. Vorbehaltene oder an Dritte im Rahmen des Übertragungsvertrages zu bestellende Nutzungsrechte sind unentgeltlich und stellen keine Anschaffungskosten des Übernehmers dar.

1.8.7. Unterhaltsleistungen

Die Rechtsauffassung des BFH, daß wiederkehrende Leistungen in vollem Umfang nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen nach § 12 EStG darstellen, wenn der Wert des übernommenen Vermögens weniger als die Hälfte des Kapitalwertes der wiederkehrenden Leistungen beträgt¹⁷⁹, überzeugt nicht.

Für die Vorschriften der §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a, 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG greift das Abzugsverbot des § 12 EStG nur, wenn es sich bei Versorgungsleistungen um freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG handelt.

Unter Zuwendung versteht die h. M. eine unentgeltliche Leistung, also eine Leistung, der keine Gegenleistung gegenübersteht¹⁸⁰.

Der BFH charakterisiert Versorgungsleistungen als Vermögenserträge, die sich der Übergeber aus seinem Vermögen vorbehalte, die aber von dem Übernehmer erwirtschaftet werden müssen und ist der Auffassung, daß sich diese Versorgungsleistungen deshalb deutlich von Unterhaltsleistungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG

¹⁷⁹ BFH v. 15.07.1991, BStBl. II 1992, 78

¹⁸⁰ Schmidt/Drenseck, Rz. 35 zu § 12 EStG m.w.N., 18. Auflage

unterschieden und keine Zuwendung des Übernehmers aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht darstellen.

Das Rechtsinstitut der vorbehaltenen Vermögenserträge ist m. E. als Abgrenzungsmerkmal von Zuwendungen ungeeignet, weil der BFH auch als Gegenstand der Vermögensübergabe Grundstücke ohne ausreichende Erträge anerkennt¹⁸¹.

Der Charakter von vorbehaltenen Vermögenserträgen ist auch als Unterscheidungsmerkmal von Versorgungsleistungen zu Vermögensübertragungen, die weniger als 50% des Wertes der Versorgungsleistungen ausmachen und die deshalb in vollem Umfang nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen sein sollen, ungeeignet. Vielmehr ist die von dem BFH und auch von der Finanzverwaltung in R 123 Satz 3 EStR¹⁸² geforderte Wertgrenze von 50% Ausfluß einer Vorstellung von Steuergerechtigkeit des BFH, der Leistungen an gesetzlich Unterhaltsberechtigte nicht nur deshalb zum Abzug zulassen will, weil der Übergeber ein im Verhältnis zu den Versorgungsleistungen wertmäßig unbeachtliches Vermögen übertragen hat¹⁸³. Die von dem BFH vorgenommene Unterscheidung, daß vorbehaltene Vermögenserträge nur beim Überschreiten der Wertgrenze von 50% des übertragenen Vermögens vorliegen, beim Unterschreiten der Wertgrenze jedoch eine Zuwendung nach § 12 Nr. 2 EStG darstellen, ist willkürlich und sachlogisch nicht nachvollziehbar. Vielmehr ist eine begriffliche Trennung zwischen Zuwendung und Gegenleistung vorzunehmen.

Als Abgrenzungsmerkmal ist meiner Auffassung nach nur der Zuwendungsbegriff selbst geeignet. Eine Zuwendung liegt vor, wenn es an der Vereinbarung einer Gegenleistung fehlt.

¹⁸¹ BFH v. 23.01.1992, BStBl. II 1992, 527

¹⁸² EStR 1996, BStBl. I 1997, Sondernummer, 79 f.

¹⁸³ BFH v. 15.07.1991, BStBl. II 1992, 84 f.

Entscheidend ist somit nach der subjektiv-objektiven Theorie die Vorstellung der Beteiligten, ob die ausgetauschten Leistungen in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis stehen und somit ein finaler Veranlassungszusammenhang gegeben ist. Aus der Sicht des Übertragenden sind die ausbedungenen Versorgungsleistungen regelmäßig als Gegenleistung anzusehen, anderenfalls würde er diese Leistungen nicht als Vertragsbestandteil mit einbeziehen. Der Übernehmer erhält die zugesagte Vermögensübertragung nicht oder ist Rückforderungsansprüchen ausgesetzt, wenn er die Versorgungsleistungen nicht erbringt. Das weitere Motiv des Übergebers, gegen Versorgungsleistungen einen Teil seines Vermögens auf die nächste Generation zu übertragen, hindert nicht die Tatsache, daß die Versorgungsleistungen hierfür als Gegenleistung anzusehen sind.

Soweit eine Gegenleistung vorliegt, ist keine Zuwendung gegeben. Erreicht die Gegenleistung nicht den Wert des übertragenen Vermögens, so liegen Anschaffungskosten in Höhe der Gegenleistung vor und für den Teil des zugewendeten Vermögens sind die Anschaffungskosten des Übergebers gemäß § 11 d Abs. 1 EStDV fortzuführen.

Erbringt der Erwerber hingegen „überentgeltlich“ Leistungen, die auf den Erwerb des Vermögens gerichtet sind, sind die über den Wert der Vermögensübergabe vereinbarten wiederkehrenden Versorgungsleistungen nicht abzugsfähige Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr. 2 EStG, soweit sie an unterhaltsberechtigte Personen erfolgen. Beim fremden Erwerber sind die darüber hinaus gezahlten Zinsanteile nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Sonderausgaben oder nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG als Werbungskosten abzugsfähig, soweit nach der subjektiv-objektiven Theorie die ausgetauschten Leistungen in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis stehen.

1.8.8. Verfassungsmäßigkeit von Versorgungsleistungen

Das Bundesverfassungsgericht hat mit seinem Beschluß vom 17.12.1992¹⁸⁴ die Rechtsprechung des Großen Senats des BFH und die dogmatische Rechtsfigur der vorbehaltenen Erträge als eine die Sonderbehandlung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen legitimierende rechtliche Vorstellung bestätigt.

Diese Entscheidung des BVerfG entfaltet nach § 31 Abs. 1 BVerfGG eine über den Einzelfall hinausgehende Bindungswirkung insofern, als die sich aus dem Tenor und den tragenden Gründen der Entscheidung ergebenden Grundsätze für die Auslegung der Verfassung von den Gerichten in allen künftigen Fällen beachtet werden müssen. Die Bindungswirkung ist auf die Teile der Entscheidungsgründe beschränkt, die die Auslegung des Grundgesetzes betreffen. Die Ausführungen des BVerfG zur Auslegung und Anwendung einfachen Rechts sind deswegen grundsätzlich nicht bindend. Soweit das BVerfG jedoch die aus dem Verfassungsrecht sich ergebenden Werte oder Grenzen für die Auslegung des einfachen Rechts bestimmt, sind diese auch bei einer an sich zulässigen abweichenden Auslegung des einfachen Rechts verbindlich¹⁸⁵.

Steuerrechtlich sind folglich die tragenden Gründe des Beschlusses des BVerfG vom 17.12.1992 für die verfassungsrechtliche Prüfung und Auslegung der §§ 10 Abs. 1 Nr. 1a, 22 Nr. 1 EStG zu beachten.

Das BVerfG führt aus, daß es von Verfassungs wegen zulässig sei, Übergabeverträge mit Versorgungscharakter als unentgeltliche

¹⁸⁴ BVerfG v. 17.12.1992, DSStR 1993, 315

Vorgänge zu werten. Der dogmatische Ansatz des Großen Senates hinsichtlich des Sonderrechtes der vorbehaltenen Erträge bei Vermögensübergaben sei unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht unbedenklich. Die Rechtsprechung nehme bei den Übergabeverträgen eine Verrechnung des Wertes der empfangenen Leistung und der durch die Versorgungszahlungen zu erbringenden Gegenleistung nicht vor, besteuere aber die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang.

Das Unterbleiben dieser Verrechnung der Werte der Übergeber und der Übernehmer halte jedoch dem Maßstab des Art. 3 GG stand, weil es den Beteiligten bei Übergabeverträgen typischerweise darauf ankomme, daß die wiederkehrenden Leistungen nicht aus der Vermögenssubstanz, sondern aus den Erträgen des übergebenen Vermögens geleistet werden sollen. Das BVerfG stellte deswegen fest, daß der Ausschluß einer Wertverrechnung verfassungsmäßig nicht zu beanstanden ist, weil es gerade nicht Kennzeichen der Übergabeverträge ist, daß das übertragene Vermögen als solches durch Verkauf dazu dienen soll, die vereinbarten Versorgungsleistungen abzudecken.

Der Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes hindert den BFH künftig jedoch nicht, seine seit Jahrzehnten bestehende Rechtsprechung hinsichtlich der Unentgeltlichkeit von Versorgungsleistungen zu ändern. Vielmehr ist in dem Beschluß lediglich eine Billigung der steuerlichen Behandlung der Übergabeverträge mit Versorgungscharakter ausgesprochen worden. Eine Beibehaltung dieser Auslegung ist jedoch nicht zwingend gefordert worden.

¹⁸⁵ BVerfG-Beschluß v. 10.06.1975, BVerfGE 40, 94

2. BMF – Schreiben vom 23.12.1996 zur einkommensteuerlichen Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privatvermögen

Das BMF–Schreiben vom 23.12.1996 ist eine systematische Zusammenfassung der Rechtsprechung des BFH und nimmt darüber hinaus zu den vom BFH bisher nicht geklärten Grenzfragen des Sonderrechts der Vermögensübergabe aus der Sicht der Verwaltung Stellung¹⁸⁶. Insbesondere die Rechtsprechungsdifferenzen des X.¹⁸⁷ und XI.¹⁸⁸ BFH-Senats hinsichtlich der Frage, ob auch ertragsloser Grundbesitz Gegenstand einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein kann, haben die Finanzverwaltung veranlaßt, den Sonderausgabenabzug von Versorgungsrenten durch den sog. Rentenerlaß einheitlich zu regeln.

Für die Gestaltung von Übergabeverträgen ist die Kenntnis dieser Verwaltungsmeinung wesentlich, da sich die Finanzverwaltung bei der steuerrechtlichen Beurteilung der Übergabeverträge auf die Kriterien dieses BMF–Schreibens bezieht und für den Steuerpflichtigen ein Vertrauensschutz hinsichtlich der steuerlichen Behandlung unter Berücksichtigung der BMF-Ausführungen entstehen kann.

Bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist nach dem BMF-Schreiben zu unterscheiden zwischen der Übergabe von Grundstücken, deren Erträge ausreichen, um die vereinbarten wiederkehrenden Leistungen zu erbringen (Typus 1) und zwischen

¹⁸⁶ BMF v. 23.12.1996, BStBl. I 1996, 1508 ff., Tz. 1 – 59;
Wacker, NWB Nr. 6 v. 03.02.1997 S. 338

¹⁸⁷ BFH v. 27.08.1997, DStR 1997, 1923 f. (X. Senat verneinend)

¹⁸⁸ BFH v. 23.01.1992, BStBl. II 1992, 527 (XI. Senat, grds. bejahend)

Grundstücksübertragungen, deren Erträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu zahlen (Typus 2)¹⁸⁹.

2.1. Ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit

- Typus 1 -

Ein Grundstück bringt einen ausreichenden Ertrag, wenn nach überschlägiger Berechnung die Versorgungsleistungen nicht höher sind als der langfristig durchschnittlich erzielbare Ertrag des Nettovermögens. Zu den Erträgen des übergebenden Grundstücks gehört auch der Nutzungswert der vom Übernehmer eigengenutzten Wohnung.

Der Nutzungswert der vom Übergeber selbst aufgrund eines vorbehaltenen Nutzungsrechtes genutzten Wohnung wird nicht als Ertrag des Grundstücks gerechnet¹⁹⁰.

2.1.1. Ermittlung der Erträge bei unentgeltlicher Übertragung

Die Erträge eines Grundstücks sind auf der Grundlage der steuerlichen Einkünfte zu ermitteln. Der Nutzungswert der vom Übernehmer eigengenutzten Wohnung ist in analoger Anwendung von R 162 Abs. 2 EStR durch Ansatz einer ortsüblichen mittleren Miete zu ermitteln. Hinzuzurechnen sind Absetzungen für Abnutzungen, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie außerordentliche Aufwendungen z. B. größere Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise nicht jährlich anfallen¹⁹¹.

Bei einer Ablösung eines Nießbrauchsrechtes gegen Versorgungsleistungen ist für die Ermittlung der Erträge der Zeitpunkt der Ablösung maßgebend. Aus Vereinfachungsgründen

¹⁸⁹ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 6

¹⁹⁰ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 11, 12, 13

¹⁹¹ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 14

ist nicht zu beanstanden, daß zur Ermittlung des durchschnittlichen Ertrags die Einkünfte der letzten drei Veranlagungszeiträume zugrunde gelegt werden¹⁹².

2.1.2. Ermittlung der Erträge bei teilentgeltlicher Übertragung

Wird ein Grundstück zum Teil entgeltlich übertragen, ist zu berechnen, ob die Erträge, die auf den unentgeltlich erworbenen Teil entfallen, zur Begleichung der Versorgungsleistungen ausreichen. Bei der Ermittlung der Erträge bleiben auch Schuldzinsen außer Ansatz, soweit sie zur Finanzierung der Anschaffungskosten des entgeltlich erworbenen Teils dienen. Diese sind den Erträgen ebenso wie die Abschreibungen hinzuzurechnen¹⁹³.

2.1.3. Steuerrechtliche Folgen von Versorgungsleistungen bei Typus 1

Die Versorgungsleistungen sind beim Empfänger in vollem Umfang steuerpflichtige wiederkehrende Bezüge und beim Verpflichteten in vollem Umfang als Sonderausgaben abziehbare dauernde Lasten nach §§ 22 Nr. 1 Satz 1, 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, wenn sie abänderbar sind. Versorgungsleistungen des Typus 1 sind grundsätzlich abänderbar, so daß eine vertragliche Änderungsklausel unter Bezugnahme auf § 323 ZPO nicht erforderlich ist¹⁹⁴.

Haben die Beteiligten jedoch eine Abänderbarkeit ausdrücklich ausgeschlossen, sind die Versorgungsleistungen des Typus 1 eine nur mit dem Ertragsanteil steuerpflichtige und als Sonderausgaben

¹⁹² BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 15

¹⁹³ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 16

¹⁹⁴ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 36

abziehbare Leibrente (§§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG).

Durch die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel wird die Abänderbarkeit der wiederkehrenden Leistungen nicht ausgeschlossen.

Bei Sachleistungen ist die Abänderbarkeit nur ausschließbar, soweit es sich um vertretbare Sachen handelt. Sind schwankende Bezugsgrößen vereinbart wie z. B. Gewinn oder Umsatz oder hängen die Bezugsgrößen von der Bedürftigkeit des Empfängers oder von der Leistungsfähigkeit des Übergebers ab, kann die Abänderbarkeit auch nicht hinsichtlich eines festen Mindestbetrages ausgeschlossen werden.

Soweit die Beteiligten in einem einheitlichen Vertrag nur die Abänderbarkeit einzelner Leistungen ausdrücklich ausgeschlossen haben, sind nur diese als Leibrenten und die übrigen als dauernde Lasten zu beurteilen¹⁹⁵.

2.2. Wirtschaftseinheit ohne ausreichende Erträge

- Typus 2 -

Eine existenzsichernde und ihrer Art nach ertragsbringende Wirtschaftseinheit, deren Erträge nicht ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen, kann nach dem BMF-Schreiben vom 23.12.1996 trotzdem Gegenstand einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein, wie Mietwohngrundstücke mit geringen oder negativen Einkünften¹⁹⁶.

In Fortführung der Verwaltungsanweisung in R 123 Satz 3 EStR führt der BMF aus, daß für eine Vermögensübergabe in diesen Fällen jedoch Voraussetzung ist, daß der Wert des Vermögens zum Zeitpunkt der Vermögensübergabe bei überschlägiger und großzügiger Berechnung mindestens die Hälfte des Kapitalwerts der

¹⁹⁵ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 37

wiederkehrenden Leistungen beträgt. Bei der gleitenden Vermögensübergabe ist auf den Wert des Vermögens zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt abzustellen. Dabei ist der Nießbrauch wertmindernd nicht zu berücksichtigen. Ist der Wert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch als der Wert des übertragenen Vermögens, sind die wiederkehrenden Leistungen als Unterhaltsleistungen zu behandeln mit der Folge des Abzugsverbotes des § 12 Nr. 2 EStG.

Versorgungsleistungen des Typus 2 sind grundsätzlich unabänderbar und daher nur mit dem Ertragsanteil steuerpflichtige und insoweit als Sonderausgaben abziehbare Leibrenten (§§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG). Anders als bei einer Vermögensübergabe des Typus 1 ergibt sich hier die Abänderbarkeit nicht allein aus ihrer Rechtsnatur als vorbehaltene Vermögenserträge¹⁹⁷.

Nur ausnahmsweise sind Versorgungsleistungen des Typus 2 als dauernde Last zu behandeln, wenn die Beteiligten ausdrücklich auf § 323 ZPO oder eine gleichwertige Änderungsklausel Bezug nehmen.

2.3. Stellungnahme

Klarheit bringen die Ausführungen des BMF in seinem Schreiben vom 23.12.1996 hinsichtlich der von der Rechtsprechung noch nicht einheitlich entschiedenen Frage, ob die wiederkehrenden Leistungen tatsächlich aus den Erträgen des übernommenen Vermögens erwirtschaftet werden müssen oder ob es ausreicht, wenn das übertragene Vermögen potentiell geeignet ist, die erforderlichen Erträge zu erbringen.

¹⁹⁶ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 17

Der BMF erweitert durch die Unterscheidung zwischen den Fallgruppen der real ausreichend ertragbringenden Wirtschaftseinheit (Typus 1) und der nur potentiell existenzsichernden Wirtschaftseinheit (Typus 2) die Gestaltungsmöglichkeiten und erstreckt diese auf Grundstücksübertragungen, bei denen die Versorgungsleistungen nicht aus den Erträgen des übertragenen Vermögens geleistet werden können. Damit übernimmt er insoweit die Ausführungen des XI. Senats¹⁹⁸.

Das FG Brandenburg hat gegen den BMF Stellung bezogen und für die Übertragung von selbstgenutzten Einfamilienhäusern die Anwendbarkeit des Sonderrechts für Vermögensübertragungen innerhalb eines Generationennachfolge - Verbundes verneint¹⁹⁹. Als Begründung führt das Finanzgericht aus, die Einbeziehung verstoße gegen die steuerliche Grundregel, Konsumgüter nicht steuermindernd zu berücksichtigen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Da der X. Senat in seiner Rechtsprechung aus Gründen der Rechtstradition und des Vertrauensschutzes ausdrücklich Einfamilienhäuser mit in die Anwendung der steuerrechtlich privilegierten Versorgungsleistungen einbezogen hat²⁰⁰ und der BMF diese Rechtsprechung übernommen hat, ist derzeit eine Gestaltung von Übergabeverträgen von selbstgenutzten Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen gegen Versorgungsleistungen auf den Vertrauensschutz zu gründen, der den Verwaltungsrichtlinien zugunsten der Steuerpflichtigen zu entnehmen ist.

In der Literatur wird teilweise angezweifelt, ob die steuerrechtliche Behandlung der Übergabeverträge bei Einfamilienhäusern und

¹⁹⁷ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 38

¹⁹⁸ BFH v. 23.01.1992, BStBl. II 1992, 527

¹⁹⁹ FG Brandenburg v. 16.04.1997, DStRE 1998 S. 129

²⁰⁰ BFH v. 14.02.1996 BStBl. II 1996, 690;
BFH v. 27.08.1997 BStBl. II 1997, 816

Eigentumswohnungen ohne einen hinreichenden Ertrag (Typus 2) unter Würdigung verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte Bestand haben kann²⁰¹.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung zu den Vermögensübergabeverträgen ausgeführt, daß es nicht zu beanstanden sei, wenn die Übernehmer nur aus dem Ertrag, den die übertragene Erwerbsgrundlage abwirft, die Versorgungsleistungen erbringen²⁰². Ausführungen zu der Übertragung von Wirtschaftseinheiten, die wegen einer Eigennutzung der Übernehmer nach der Übergabe ertraglos sind, enthält die Entscheidung nicht.

Meiner Auffassung nach ist es verfassungsrechtlich nicht in allen Fällen geboten, steuerlich zu unterscheiden, ob die Versorgungsleistungen aus realen Erträgen oder nur aus möglichen Erträgen des übertragenen Grundbesitzes erbracht werden, da regelmäßig in der wirtschaftlichen Auswirkung kein Unterschied besteht. Nur wenn sich der Übergeber ein Wohnungs- oder Nießbrauchsrecht an dem gesamten übergebenen Grundbesitz vorbehalten hat oder wenn der Übernehmer vor der Eigennutzung des übergebenen Grundbesitzes keine Miete gezahlt hat, bestehen erhebliche Bedenken, ob der Typus 2 unter Würdigung verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte Bestand haben kann. Bei fremd vermieteten Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen können die Versorgungsleistungen aus den Mieteinnahmen erbracht werden, bei selbstgenutzten treten sie an die Stelle der sonst geschuldeten Miete. Die Auswirkungen der finanziellen Leistungsfähigkeit beider Fallgruppen sind beim Übernehmer und beim Übergeber identisch, so daß hier eine differenzierende verfassungsrechtliche Beurteilung nicht geboten ist.

²⁰¹ Seer, NWB Nr. 27 Fach 2 Seite 6998

Der X. Senat hat dem Großen Senat mit Vorlagebeschluß vom 10.11.1999, X R 46/97 die Rechtsfrage, ob Versorgungsleistungen als dauernde Last abziehbar sind, wenn diese nach „Typus 2“ nicht aus den Erträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können, zur Entscheidung vorgelegt, über die bisher noch nicht entschieden worden ist²⁰³.

In der Literatur weist Spiegelberger²⁰⁴ zurecht daraufhin, daß der Ertrag kein geeignetes Tatbestandsmerkmal ist, um Versorgungsleistungen einerseits von Unterhaltsleistungen und andererseits von Anschaffungsgeschäften abzugrenzen. Bereits der traditionelle Bezugspunkt von Versorgungsleistungen, die Hofübergabe in der Landwirtschaft sei in weiten Bereichen eine ertragslose Tätigkeit, die ohne Berücksichtigung der staatlichen Subventionen aus dem Begriff der vorweggenommenen Erbfolge ausgeklammert werden müsse. Dem Argument von Spiegelberger, daß auch die Vermietung von Wohnraum bei Fremdfinanzierung fast immer ohne Ertrag ist, da weder der freie Markt noch die mietzinsgebundene Vermietung Renditen in Höhe der Finanzierungszinsen erbringen, ist zu folgen. Selbst das BMF geht in dem Rentenerlaß bei einer Selbstnutzung des Übernehmers von fiktiven Mieterträgen aus, obwohl die Nutzungswertbesteuerung seit dem 31.12.1998 aufgehoben worden ist und erhöht sogar die ortsübliche Miete um die Abschreibungen, obwohl diese hierin üblicherweise enthalten sind²⁰⁵.

Die vom BMF vorgenommenen Ertragsfiktionen sind abzulehnen²⁰⁶.

²⁰² BVerfG v. 17.12.1992, DStR 1993, 316

²⁰³ BFH, Beschl. v. 10.11.1999, BStBl. II 2000, 188

²⁰⁴ Spiegelberger, DStR 2000, 1075

²⁰⁵ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 13, 14

²⁰⁶ ebenso Spiegelberger, DStR 2000, 1075

2.4. Nachträgliche Vermögensumschichtungen

Für eine Übergabe gegen Versorgungsleistungen ist nach dem BMF-Schreiben vom 23.12.1996 steuerlich unschädlich, wenn das übernommene Vermögen nachträglich vom Übernehmer in ein anderes ebenfalls existenzsicherndes Vermögen umgeschichtet wird (z. B. Veräußerung des übernommenen Mietwohngrundstückes und Erwerb eines anderen Mietwohngrundstückes)²⁰⁷.

Eine Umschichtung des übernommenen Vermögens in eine nicht existenzsichernde Wirtschaftseinheit innerhalb von fünf Jahren nach der Vermögensübertragung ist dagegen schädlich und führt zur rückwirkenden Aberkennung der bereits erbrachten wiederkehrenden Leistungen als Versorgungsleistungen und zur Änderung der bereits ergangenen Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO²⁰⁸.

Die Ausführungen des BMF zur Vermögensumschichtung innerhalb eines Fünfjahreszeitraums hat der X. Senat in seiner neuesten Rechtsprechung vom 17.06.1998²⁰⁹ strikt abgelehnt.

Entgegen dem Schreiben des BMF ist mangels einer einkommensteuerrechtlichen Norm, die eine Weiterführungsfrist von mindestens fünf Jahren vorgibt, eine derartige Auslegung nach Meinung des X. Senats nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung zu vereinbaren. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung berührt die Veräußerung nicht rückwirkend die Beurteilung der früheren Leistungen. Nach Auffassung des X. Senats gibt es keinen rechtfertigenden Grund für eine Korrektur der

²⁰⁷ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 20

²⁰⁸ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 21

²⁰⁹ BFH v. 17.06.1998, DStR 1998, 1507

bisherigen rechtlichen Beurteilung allein deshalb, weil in einem späteren Jahr die Erwerbsgrundlage veräußert wird. Insofern ist der Erlaß für den Übernehmer günstiger, sobald die vom BMF geforderte Fünfjahresfrist überschritten wird.

Der X. Senat erteilt auch der von dem BMF zugelassenen Surrogation²¹⁰ von übergebenen Wirtschaftseinheiten eine Absage.

Dabei unterscheidet der Senat nicht zwischen der Surrogationsmöglichkeit für bestimmte Gruppen existenzsichernder Wirtschaftseinheiten wie z. B. Sachgesamtheiten bei Hof- und Betriebsübergaben. Es komme nicht darauf an, ob der Übernehmer mit dem Verkaufserlös ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut erworben habe²¹¹. Auch wenn der Veräußerungserlös zur Finanzierung anderer Wirtschaftsgüter verwendet werde, ließe sich nach der Veräußerung ein Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit einer weiterführenden Wirtschaftseinheit nicht mehr herstellen. Der BFH versagt damit bei einer Veräußerung der gesamten übertragenen Wirtschaftseinheit die Möglichkeit der Surrogation.

Soweit ein bebautes Grundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wird, welches der Übernehmer sogleich weiter veräußert, sei auch bei funktionsgleichen Wirtschaftsgütern (z. B. bebaute Ersatzgrundstücke) ein Zusammenhang nach der Veräußerung zwischen den wiederkehrenden Leistungen mit einer weiterführenden Wirtschaftseinheit nicht (mehr) herzustellen, da der Erwerb des Ersatzgrundstücks durch einen steuerrechtlichen selbständigen Anschaffungsvorgang vollzogen werde²¹², der zu eigenen Anschaffungskosten führt, so daß neben dem Abzug der

²¹⁰ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 20

²¹¹ BFH v. 17.06.1998, DStR 1998, 1507

²¹² BFH v. 17.06.1998, a.a.O., 1508

Versorgungsleistungen als Sonderausgaben noch zusätzlich Absetzungen für Abnutzungen in Betracht kämen. Eine Wertsurrogation wäre rechtlich allenfalls tragfähig, wenn das Ersatzgrundstück ebenfalls unentgeltlich erworben worden sei²¹³.

Die von dem BMF zugelassene Wertsurrogation nimmt die Grundsätze der Erlaßpraxis auf, daß Geldschenkungen zum Erwerb von Grundeigentum als Schenkung des zu erwerbenden Grundstücks gelten, sog. mittelbare Grundstücksschenkung²¹⁴. In der Literatur wird der Auffassung des BMF mit der Begründung zugestimmt, daß durch die steuerrechtlich privilegierte Vermögensübergabe auf Dauer alle sinnvollen Vermögensdispositionen des Vermögensübernehmers, die seine wirtschaftliche Position und somit auch die des Versorgungsleistungsempfängers verbessern, nicht erschwert werden dürfen. Es sei daher ausreichend, in ein Wirtschaftsgut umzuschichten, das für eine generationenübergreifende dauerhafte Anlage geeignet und bestimmt sei. Auf den Erhalt identischer Vermögensgegenstände oder Wirtschaftseinheiten könne es nach dem Gesetzeszweck des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG nicht ankommen²¹⁵.

Dieser Auffassung ist meines Erachtens zuzustimmen, soweit eine Erwerbsgrundlage beibehalten wird, die zur Existenzsicherung des Vermögensübergebers dient. Für bestimmte Gruppen existenzsichernder Wirtschaftseinheiten wie Gewerbebetriebe oder Betriebe der Land- und Forstwirtschaft kann eine Surrogation bestimmter Wirtschaftsgüter sogar wirtschaftlich geboten sein, um die Versorgungsleistungen auch für die Zukunft zu sichern²¹⁶.

²¹³ BFH v. 17.06.1998, a.a.O., 1508

²¹⁴ Koordinierter Ländererlaß v. 02.11.1989, BStBl. I 1989, 443

²¹⁵ Stuhmann, DStR 1999, 925

²¹⁶ ebenso Stuhmann, DStR 1999, 925

Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die von vornherein beabsichtigte Aufgabe der übernommenen existenzsichernden Wirtschaftseinheit steuerlich nicht privilegiert²¹⁷. Die von dem BMF zugelassene Wertsurrogation berücksichtigt insofern den Grundsatz, daß das von der Rechtsprechung geschaffene Sonderrecht der Vermögensübergabeverträge an den zivilrechtlichen Typus der Hof- und Betriebsübergabe anknüpft. Privilegiert werden soll nach dem Sonderrecht die Fortführung einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit, die eine Surrogation für die Wirtschaftsgüter ermöglichen muß, die zur zukünftigen Existenzsicherung des Übergebers notwendig sind. Dagegen sind zukünftige Vermögensdispositionen des Übernehmers nicht geschützt, die zur Aufgabe der Erwerbsgrundlage führen. Mit der Veräußerung der existenzsichernden Wirtschaftseinheit ohne eine Umschichtung in eine andere dauerhafte Wirtschaftseinheit muß somit folgerichtig auch die steuerliche Abzugsfähigkeit der wiederkehrenden Leistungen als Sonderausgaben beim Übernehmer enden.

Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung berücksichtigt auch die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichtes zu Vermögensübergabeverträgen. Das BVerfG weist in seinem Beschluß vom 17.12.1992 ausdrücklich daraufhin, daß die von dem Großen Senat ausgeschlossene Verrechnung von Übergabeleistungen und Versorgungszahlungen nicht unbedenklich sei. Ein Verzicht auf eine an sich vorzunehmende Wertverrechnung sei nur unter Berücksichtigung des besonderen Generationenvertrages zulässig, in dem es den Beteiligten darauf ankomme, daß die Kinder aus dem Ertrag, den die übertragene Erwerbsgrundlage abwirft, die Versorgungsleistungen erbringen sollen²¹⁸.

²¹⁷ BMF v. 23.12.1996, a.a.0., Tz. 21

Die von dem BVerfG geforderte Verknüpfung zwischen dem übertragenen Vermögen und der wirtschaftlichen Ertragsfähigkeit wird m. E. nur unterbrochen, wenn das übertragene Vermögen in toto veräußert wird. Das BVerfG weist zurecht daraufhin, daß es gerade nicht Kennzeichen der Übergabeverträge ist, daß das übertragene Vermögen als solches ggf. durch Verkauf dazu dienen soll, die Versorgungsleistungen abzudecken²¹⁹. Eine Surrogation des übergebenen Vermögens, um aus Ersatzgütern steuerlich abzugsfähige Versorgungsleistungen zu erbringen, ist daher meiner Auffassung nach nur möglich, soweit eine Erwerbsgrundlage beibehalten wird, die die zukünftigen Versorgungsleistungen an den Vermögensübergeber sicherstellt.

Dagegen ist das vom BMF geforderte Umschichtungsverbot innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren nach der Vermögensübergabe abzulehnen. Eine gesetzliche Regelung für diese Verbleibensfrist liegt nicht vor. Zurecht führt der X. Senat aus, daß es keinen rechtfertigenden Grund für eine Korrektur allein deshalb gibt, weil sich in einem späteren Jahr die Erwerbsgrundlage geändert hat²²⁰.

2.5. Übergangsregelung

Die Grundsätze des BMF - Schreibens sind grundsätzlich in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Für Vermögensübertragungen, die unbebaute, nicht vermietete oder nicht verpachtete Grundstücke betreffen und die vor dem 01.01.1997 wirksam geworden sind, besteht ein Wahlrecht des Berechtigten und des Verpflichteten, an der bisherigen steuerrechtlichen Beurteilung übereinstimmend festzuhalten oder

²¹⁸ BVerfG v. 17.12.1992, DStR 1993, 316

²¹⁹ BVerfG v. 17.12.1992, a.a.O., S. 316

²²⁰ BFH v. 17.06.1998, DStR 1998, 1507

die steuerrechtlichen Folgen des BMF - Schreibens anzuwenden. Auch für die steuerrechtliche Einordnung des Totalnießbrauchs besteht ein Wahlrecht mit der Einschränkung, daß das Vermögen bereits vor dem 30.09.1992 übertragen worden ist.

Die vor dem 01.01.1997 im Rahmen einer Vermögensübergabe im Sinne des Typus 1 vereinbarten wiederkehrenden Leistungen können weiterhin als Leibrenten behandelt werden, wenn dies dem Willen der Beteiligten entspricht, insbesondere wenn die Unabänderbarkeit nicht ausdrücklich vereinbart war.

Nutzt der Verpflichtete das übertragene Vermögen nicht zur Einkunftserzielung, so sind die Grundsätze, daß bei wiederkehrenden Leistungen auf Lebenszeit sich die Anschaffungskosten nach dem Barwert bemessen und der Zinsanteil von Renten und dauernden Lasten grundsätzlich nicht abgezogen werden können, erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1997 anzuwenden. Soweit der Verpflichtete das Vermögen zur Einkunftserzielung nutzt, können dauernde Lasten, die aufgrund einer vor dem 01.03.1995 begründeten Verpflichtung erbracht werden, weiterhin in voller Höhe als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abgezogen werden, soweit ihr Wert den Wert der Gegenleistung übersteigt²²¹.

2.6. Mindestwert des Vermögensgegenstandes

In der Literatur wird zum Gegenstand der Vermögensübergabe über die in dem BMF-Schreiben gestellten Anforderungen hinaus gefordert, daß als zusätzliche Voraussetzung für das Vorliegen einer begünstigten Wirtschaftseinheit ein bestimmter Mindestwert von

²²¹ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 58, 59

DM 50.000,- DM vorliegen müsse²²². Soweit ein geringfügiges Vermögen vorliege, könne von einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit nicht ausgegangen werden. Diese Auffassung ist abzulehnen. Ein Mindestwert wird weder vom Gesetz, noch von der Rechtsprechung oder der Verwaltung gefordert. Auch bei geringfügigem Vermögen kann bei entsprechenden Versorgungsleistungen im Einzelfall eine Wirtschaftseinheit mit oder ohne ausreichende Erträge des Typus 1 oder 2 vorliegen²²³.

2.7. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist zu bemerken, daß die vom Großen Senat festgeschriebene Rechtslage und die Ausführungen des BMF dazu den Steuerpflichtigen mit Grundvermögen gute Möglichkeiten eröffnen, Einkünfte durch die Vereinbarung von Versorgungsleistungen auf Angehörige mit geringen Einkünften zu verlagern²²⁴ und durch eine entsprechende Vertragsgestaltung Anschaffungskosten bei dem Übernehmer in „fast beliebiger Höhe“ zu schaffen²²⁵. Es besteht in der Literatur Einigkeit, daß die neue BFH - Rechtsprechung unter Berücksichtigung der in 1998 ergangenen Rechtsprechung des X. Senates die Chance bietet, bei entsprechender Sachverhaltsgestaltung nahezu jedes steuerlich gewünschte Ergebnis zu realisieren²²⁶. Mit Spannung abzuwarten bleibt jedoch die Entscheidung des Großen Senats über den Vorlagebeschluß des X. Senates vom 10.11.1999.

²²² Wacker, NWB (Heft 6/1997), Fach 3, S. 9933/9949

²²³ Winkler, DNotZ 1998, 553

²²⁴ Paus, FR 1992, 38

²²⁵ Stephan, DStR 1991, 1092

²²⁶ Märkle/Franz, BB Beilage 5 zu Heft 5/1991 S. 20

3. Einkommensteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten

3.1. Steuerliche Ausgangssituation der Vertragsbeteiligten

Für die Vertragsgestaltung des Grundstücksübertragungsvertrages ist zunächst die persönliche einkommensteuerliche Progression beim Übergeber und beim Übernehmer abzuklären²²⁷.

3.1.1. Höhere Steuerprogression des Übernehmers

Ist der Einkommensteuersatz bei dem Übernehmer höher als bei dem Übergeber des Grundstücks, ist die Vereinbarung einer dauernden Last in dem Übergabevertrag zu empfehlen, da die dauernden Lasten bei dem Verpflichteten in voller Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig sind und wegen des Korrespondenzprinzips beim Leistungsempfänger in voller Höhe steuerpflichtig sind.

3.1.2. Höhere Steuerprogression des Übergebers

Erzielt jedoch der Leistungsverpflichtete das niedrigere Einkommen und der Leistungsempfänger das höhere in der Ausgangssituation, ist es aus steuerlichen Gründen sinnvoll, Versorgungsleistungen in Gestalt einer Leibrente zu vereinbaren, da hier nur der Ertragsanteil der wiederkehrenden Leistungen vom Leistungsempfänger zu versteuern ist und korrespondierend der Ertragsanteil als Sonderausgabe abzugsfähig ist.

²²⁷ Auler, BB 1997, 2248

3.1.3. Steuerschädlicher Vorbehalt eines Totalnießbrauchs

Die Vereinbarung eines Totalnießbrauchsvorbehaltes für den Übergeber ist bei Grundstücksübertragungen steuerschädlich, falls die Abzugsfähigkeit der Versorgungsleistungen erreicht werden soll. Bei höherer Tarifbelastung des Übernehmers kann sie sinnvoll sein (3.1.2.).

Der BFH begründet das Abzugsverbot von Versorgungsleistungen bei einem unter Totalnießbrauch übertragenen Grundstück mit dem Hinweis auf den Rückbehalt der gesamten Erträge auf Seiten des Übergebers. Der Grund wird darin gefunden, daß eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit nicht übertragen wird²²⁸.

Die steuerliche Konsequenz der Übertragung eines unter Totalnießbrauchsvorbehalt stehenden Grundstücks ist, daß die Grundsätze der entgeltlichen Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen gelten²²⁹. Abschreibungen werden gleichwohl nicht anerkannt.

Der Übergabevertrag wird bei Vereinbarung eines Totalnießbrauchsvorbehaltes für den Übergeber voll entgeltlich erbracht, wenn die Beteiligten Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv von der Gleichwertigkeit der Leistungen ausgehen konnten.

²²⁸ BFH v. 14.07.1993, BStBl. II 1994, 22

3.1.4. Entgeltliche Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen

Die wiederkehrenden Leistungen werden von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung als teilentgeltlich angesehen, wenn der Wert des übertragenen Vermögens höher ist als der Barwert der wiederkehrenden Leistungen. Soweit der Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher ist als der Wert des übertragenen Vermögens, wird zurecht eine Entgeltlichkeit nur in Höhe des angemessenen Kaufpreises angenommen. Der den angemessenen Kaufpreis übersteigende Betrag gilt als nicht abzugsfähige Zuwendung des § 12 Nr. 2 EStG.

Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, so wird insgesamt eine nicht abzugsfähige Zuwendung nach § 12 Nr. 2 EStG angenommen. Dogmatisch richtig wäre nach der modifizierten Wertverrechnungslehre (1.8.2.2.) den Vertrag in den entgeltlichen und in den unentgeltlichen Teil aufzuteilen, um Anschaffungskosten zu begründen. Eine Gestaltungsmöglichkeit unter Berücksichtigung des geltenden Rentenerlasses wäre eine zeitlich versetzte Übertragung von Miteigentumsanteilen in zwei getrennten Verträgen, dabei könnte die Übertragung den ersten Miteigentumsanteil vollentgeltlich und die zweite Übertragung unentgeltlich vereinbart werden. Eine andere Möglichkeit wäre die Reduzierung der vereinbarten Gegenleistungen bis zur Ausgewogenheitsgrenze des übernommenen Vermögens.

Unter Beachtung dieser Grundsätze stellen die wiederkehrenden Leistungen ein Entgelt oder Teilentgelt für die Übertragung des

²²⁹ Winkler, a.a.O., S. 555

Vermögens dar und führen bei dem Verpflichteten insoweit zu Anschaffungskosten²³⁰.

Bei der Aufteilung des Grundstücksübertragungsvertrages in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil ist dem Barwert der wiederkehrenden Leistungen der um den Kapitalwert des Nutzungsrechtes geminderte Wert des Grundstücks gegenüberzustellen²³¹.

3.1.5. Steuerunschädlicher Sicherungsnießbrauchsvorbehalt

Soweit sich der Übergeber den Nießbrauch lediglich aus Sicherungszwecken vorbehält und dem Übernehmer gleichzeitig mit der Nießbrauchsbestellung die Ausübung des Nießbrauchsrechtes nach § 1059 BGB überläßt, ist die Anerkennung von Versorgungsleistungen nicht ausgeschlossen, da der Leistungsverpflichtete hier aus dem überlassenen Recht die Versorgungsleistungen erbringen kann²³².

3.2. Vermögensumschichtung

Wie zuvor dargestellt, ist die Übertragung eines Grundstücks unter Vereinbarung von wiederkehrenden Leistungen für den Übergeber nach dem Sonderrecht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nur bei Grundstücken möglich, die eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit darstellen. Diese Voraussetzung ist bei Einfamilienhäusern, Eigentumswohnungen, bebauten Grundstücken und unbebauten Grundstücken, die verpachtet sind, nach derzeitiger Rechtslage gegeben.

²³⁰ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 41, 42 - 58

²³¹ BMF v. 13.01.1993, BStBl. I 1993, 83, Tz. 35

²³² BMF v. 26.12.1996, a.a.O., Tz. 10

Bei unbebauten Grundstücken, die ertraglos sind und für die eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vereinbart werden soll, muß zunächst eine existenzsichernde Wirtschaftseinheit geschaffen werden. Dies ist entweder durch eine Verpachtung des Grundstücks vor der Übergabe möglich oder durch eine Veräußerung des ertraglosen Grundstücks und durch eine Neuanlage des Veräußerungserlöses in ein potentiell ertragbringendes Grundstück vor der beabsichtigten Vermögensübertragung.

3.3. Mittelbare Grundstücksschenkung

Eine mittelbare Grundstücksschenkung liegt vor, wenn ein bestimmter Geldbetrag unter der Auflage geschenkt wird, ein bestimmtes Grundstück zu erwerben.

Eine mittelbare Grundstücksschenkung kann auch vorliegen, wenn die Baukosten eines bereits dem Beschenkten gehörenden Grundstücks vom Schenker übernommen werden²³³.

Es ist zunächst zu unterscheiden, ob eine Geldschenkung unter der Auflage erfolgt, ein Grundstück zu erwerben oder ob Geldbeträge für die Verwendung von bereits vorhandenem Grundbesitz zur Verfügung gestellt werden.

3.3.1. Schenkung eines Geldbetrages unter Auflage

Eine Schenkung unter Auflage liegt vor, wenn der Schenker bei der Hingabe des Geldes lediglich zum Ausdruck bringt, daß der geschenkte Geldbetrag zum Erwerb irgendeines Grundstücks

²³³ BFH v. 03.08.1988, BStBl. II 1988, 1025

bestimmt ist, und es noch nicht feststeht, um welches Grundstück es sich handelt. Dasselbe gilt, wenn der Schenker den Empfänger verpflichtet, auf einem dem Beschenkten gehörenden Grundstück nach dessen Vorstellungen ein Gebäude zu errichten, oder den Geldbetrag als Baukostenzuschuß für das Gebäude zu verwenden, ohne daß zur Zeit der Schenkung ein konkretes Bauvorhaben geplant ist. Die Schenkung unter Auflage gilt mit der Übergabe des Geldes als ausgeführt und geht mit dem Nennwert der Zuwendung in das Vermögen des Beschenkten über. Die Schenkungsteuer erfaßt in diesen Fällen den vollen Betrag des geschenkten Geldes. Verwendet dieser die Schenkung später zum Kauf oder zur Gebäudeerrichtung, so wird der Beschenkte Eigentümer des Gebäudes und hat als solcher Anschaffungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Die vorausgehende Schenkung führt nicht zur Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums an den Schenker der Geldsumme.

3.3.2. Mittelbare Schenkung

Eine mittelbare Grundstücksschenkungen liegt dagegen vor, wenn der Schenker dem Empfänger den erforderlichen Kaufpreis für die Anschaffung eines ganz bestimmten Grundstücks zur Verfügung stellt und das Gebäude in zeitlicher Nähe zur Geldschenkung erstellt wird. Die mittelbare Grundstücksschenkungen wird einkommen- und schenkungsteuerlich nicht als Geldzuwendung, sondern, wie der Name bereits ausdrückt, als unentgeltliche Grundstückszuwendung behandelt.

Schenkungssteuerlich knüpft § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die Bereicherung des Bedachten an und besteuert den Gegenstand danach, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Zuwendung beim Beschenkten darstellt. Dementsprechend bestimmt sich

der steuerpflichtige Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG nach der Bereicherung des Erwerbers und nimmt die Wertermittlung nach § 11 ErbStG über § 9 Abs. 1 Nr. 2, § 12 Abs. 1 a bis 6 ErbStG für den Gegenstand an, über den der Beschenkte endgültig verfügen kann²³⁴.

Der Gegenstand der Schenkung ist bei der mittelbaren Schenkung identisch mit dem Gegenstand der unmittelbaren Schenkung, die Rechtsprechung hat dies ausdrücklich anerkannt²³⁵. Die Schenkung gilt erst zu dem Zeitpunkt als ausgeführt, in dem das Grundstück auf den Beschenkten übergeht²³⁶.

Folglich kann nach der Rechtsprechung des BFH auch die mittelbare Grundstücksschenkungen dem Typ der Vermögensübergabe einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit zugeordnet werden, sofern die Schenkung zum Erwerb eines Ein- oder Zweifamilienhauses, einer Eigentumswohnung, eines Geschäfts- oder Mietwohngrundstücks oder eines verpachteten unbebauten Grundstücks führt²³⁷.

Die mittelbare Grundstücksschenkungen wird allerdings einkommensteuerlich zur Steuerfalle, soweit vom Empfänger Anschaffungskosten gewünscht werden, weil sie nach der Rechtsprechung ebensowenig wie der Totalnießbrauch unter Anwendung des Rechtsinstituts von Versorgungsleistungen zu Anschaffungskosten des Empfängers führt.

²³⁴ BFH v. 17.06.1988, DStR 1998, 809 m.w.N.

²³⁵ BFH v. 15.05.1990, BStBl. II 1992, 67, 68

²³⁶ Esch/Baumann/Schulze zur Wiesche, II Rz. 816, 817

²³⁷ Korn, DStR 1997, 137, 138

Fraglich ist, ob die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur mittelbaren Grundstücksschenkung sachgerecht sind.

Einkommensteuerlich beginnt die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes, wenn Handlungen vorgenommen werden, die darauf gerichtet sind, das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut zu erwerben. Angeschafft ist ein Wirtschaftsgut in dem Zeitpunkt, in dem der Erwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt²³⁸. Das Wirtschaftsgut und die daraus resultierenden Erträge sind nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bereits dann dem Empfänger zuzurechnen, wenn er die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut ausüben und andere davon ausschließen kann²³⁹. Dabei ist nicht erforderlich, daß sich der Gegenstand, um den der Beschenkte bereichert ist, vorher in derselben Gestalt im Vermögen des Schenkers befunden hat und wesensgleich übergeht, „Entreicherungsgegenstand“ und „Bereicherungsgegenstand“ brauchen nicht identisch zu sein²⁴⁰. Solange der Schenker als wirtschaftlicher Eigentümer über das zu übergebende Geld und damit mittelbar über das zu erwerbende Grundstück verfügen kann, entstehen folgerichtig in seiner Person Anschaffungskosten im Sinne des § 6 EStG, die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung des Rechtsnachfolgers sind und die der Beschenkte als Rechtsnachfolger nach § 11 d Abs. 1 EStDV fortführen kann. Der Empfänger einer mittelbaren Grundstücksschenkung kann daher im Falle einer Nutzung des zugewandten Grundstücks zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG die Abschreibung des Schenkers fortführen. Dieses Ergebnis führt meiner Meinung nach zu einer zutreffenden

²³⁸ Schmidt/Glanegger, Rz. 79 m.w.N., 82 zu § 6 EStG, 18. Auflage

²³⁹ Kaefer, DStR 1992, 782

²⁴⁰ BFH v. 17.06.1998, DStR 1998, 809

Besteuerung, weil es die mittelbare Grundstücksschenkung unter Angehörigen und Fremden gleich behandelt.

Dagegen führt das von dem BFH und dem BMF konzipierte Sonderrecht von Versorgungsleistungen dazu, daß der Empfänger einer mittelbaren Grundstücksschenkung unter Ignorierung des Anschaffungskostenbegriffes, bei „unentgeltlichen“ Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen niemals eigene Anschaffungskosten hat. Für diese steuerliche Konsequenz findet sich in dem Einkommensteuerrecht keine entsprechende Norm, so daß nur die modifizierte Wertverrechnungslehre den Anschaffungskostenbegriff sachgerecht definiert.

Allerdings führen beide Rechtsmeinungen bei der Frage, ob bei einer mittelbaren Grundstücksschenkung dem Empfänger eine Eigenheimzulage nach § 2 des EigZulG zusteht, zu demselben Ergebnis.

Voraussetzung für die Gewährung einer Eigenheimzulage ist das Vorliegen eigener Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Person des Antragstellers. Nach dem einkommensteuerlichen Anschaffungskostenbegriff hat der Beschenkte keine eigenen Anschaffungskosten, weil die freie Verfügungsmacht über den Geldbetrag nicht bei ihm, sondern beim Schenker liegt. Die mittelbare Grundstücksschenkung zeichnet sich dadurch aus, daß dem Empfänger Anschaffungskosten abgenommen werden. Der Leistungsweg wird verkürzt und es werden Grundbuch- und Notarkosten gespart, die entstehen würden, wenn der Schenker zunächst den Grundbesitz selbst erwerben würde, um ihn anschließend auf den Empfänger zu übertragen²⁴¹. Das Eigenheimzulagengesetz sieht keine Norm für die Förderung eines Rechtsnachfolgers vor. Dies ist m. E. sachgerecht, weil mit diesem

²⁴¹ Jachmann, DStR 1995, 517

Gesetz die wirtschaftliche Belastung des Eigentümers beim entgeltlichen Erwerb von selbstgenutzten Wohnungseigentum gemindert werden soll, die er bei einer mittelbaren Grundstücks-schenkung jedoch nicht selber trägt.

Soweit der Erwerber eine Eigenheimzulage in Anspruch nehmen möchte, ist zu empfehlen, zumindest den Teilbetrag des Geldes ohne Zweckbestimmung zu schenken, der innerhalb der Freibeträge des § 16 ErbStG verbleibt, um als Bemessungsgrundlage zumindest einen Betrag von DM 100.000,- zu erreichen. Dabei ist der Förderungsgrundfreibetrag der Eigenheimzulage, der bei Neubauten mit eigenen Anschaffungskosten von DM 100.000,- jährlich 5 v. H., höchstens DM 5.000,- für einen Zeitraum von acht Jahren, also mindestens insgesamt DM 40.000,- beträgt (§§ 8, 9, 3 EigZulG) abzuwägen mit dem Schenkungsteuernachteil, der für die reine Geldzuwendung entsteht. Der Förderungsgrundbetrag erhöht sich für jedes Kind um DM 1.500,- jährlich. Für Altbauten beträgt der Förderungsgrundfreibetrag mit eigenen Anschaffungskosten von DM 100.000,- höchstens DM 2.500,- jährlich für einen Zeitraum von acht Jahren, ebenfalls zuzüglich Baukindergeld.

Der Fördergrundbetrag erhöht sich zusätzlich bei Neubauten für den Einbau von Solaranlagen, Wärmepumpen und Anlagen zur Wärmerückgewinnung 8 Jahre lang um 2 v. H. der Aufwendungen, höchstens jedoch DM 500,- jährlich, wenn diese Investitionen vor dem 01.01.2001 abgeschlossen worden sind (9 Abs. 3 EigZulG).

Bei Neubau eines Niedrigenergiehauses erhöht sich der Fördergrundbetrag zusätzlich 8 Jahre lang um eine Zulage von DM 400,- jährlich, wenn die Fertigstellung oder Anschaffung im Jahr der Fertigstellung vor dem 01.01.2001 liegt (§ 9 Abs. 4 EigZulG).

Der Schenkungsteuernachteil ist unter Berücksichtigung der Freibeträge (§ 16 ErbStG) und der Steuersätze (§ 19 ErbStG) zu

berechnen. Bei Schenkungen an Kinder beträgt der Schenkungsteuerfreibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG DM 400.000,-, so daß sich bei der Übertragung eines Geldbetrages von DM 100.000,- selbst unter Berücksichtigung des zusätzlich geschenkten Grundstückswertes bis zu DM 300.000,- ein eindeutiger wirtschaftlicher Vorteil bei Beantragung der Eigenheimzulage ergibt. Dieser wirtschaftliche Vorteil erhöht sich mit steigender Kinderzahl des Empfängers, da sich der Förderungsgrundbetrag des Eigenheimzulagengesetzes um das Baukindergeld von DM 1.500,- für jedes Kind, für das der Beschenkte einen Kinderfreibetrag erhält, erhöht (§ 9 Abs. 5 EigZulG). Dabei darf die Summe der Fördergrundbeträge und der Kinderzulagen die Bemessungsgrundlage nicht übersteigen, so daß bei einer Geldzuwendung von DM 100.000,- der wirtschaftliche Vorteil nach dem Eigenheimzulagengesetz maximal DM 100.000,- beträgt (§ 9 Abs. 6 EigZulG).

Selbst bei der Übertragung von hohem Vermögen überwiegt der steuerliche Vorteil der Eigenheimförderung die schenkungsteuerlichen Nachteile, soweit es sich um Schenkungen von Eltern an Kinder handelt. Schenkungsteuerlich wird selbst bei Schenkungen von über DM 50.000.000,- ein maximaler Steuersatz der Steuerklasse I von 30 % erhoben (§ 19 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), so daß eine Geldzuwendung von DM 100.000,- maximal mit DM 30.000,- Schenkungsteuer belastet wäre und dieser Belastung ein Fördergrundbetrag bei Neubauten von DM 40.000,- nach dem EigZulG gegenüberstünde.

Bei mittelbaren Grundstücksschenkungen an Fremde, die lediglich einen steuerlichen Freibetrag von DM 10.000,- haben (§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG) und bei denen die Steuersätze bei Vermögen über DM 50.000.000,- maximal 50% betragen (§ 19 Abs. 1 ErbStG), übersteigt erst bei einer Vermögensübertragung in Höhe von

DM 25.000.000,- der Schenkungsteuernachteil die Eigenheimzulagenförderung, da hier eine Geldzuwendung von DM 100.000,- mit DM 41.000,- Schenkungsteuer belastet wäre.

Soweit der Vergleich der Steuerbelastungen zugunsten der Eigenheimzulage ausfallen sollte, ist eine klare Trennung durch zwei selbständige Schenkungen bei dieser Fallgestaltung zu empfehlen, um den Nachweis von eigenen Anschaffungskosten sicherzustellen.

Nur wenn die Beantragung einer Eigenheimzulage für den Beschenkten wegen eines Objektverbrauches wegen bereits vorangegangener Inanspruchnahme der §§ 7 b oder 10 e EStG oder wegen der Überschreitung der Einkommensgrenzen des § 5 EigZulG nicht in Betracht kommt, ist eine einheitliche mittelbare Grundstücksschenkung sinnvoll, da hier als Wert der Schenkung der steuerliche Grundbesitzwert, der nach dem Vierten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes zu ermitteln ist (§ 12 Abs. 3 ErbStG) und der ca. 50% des Verkehrswertes des Grundbesitzes beträgt, zugrunde gelegt wird.

3.4. Stuttgarter Modell oder Kombinationsmodell

Das Stuttgarter Modell ist eine Vertragsgestaltung, die die Übertragung eines vom Übergeber weiterhin selbst genutzten Wohngebäudes mit einer dauernden Last und einem Mietvertrag kombiniert.

Dieses Modell wurde erstmalig in einem Schreiben des Baden-Württembergischen Justizministeriums im Jahre 1985 anerkannt²⁴².

²⁴² BWNotZ 1985, 33

Anstatt der Vereinbarung eines Totalnießbrauchs zugunsten des Übergebers, der beim Übernehmer unter gleichzeitiger Vereinbarung von Versorgungsleistungen zu steuerlich nicht abziehbaren Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr. 2 EStG führen würde, vereinbaren die Beteiligten nach dem Stuttgarter Modell eine Grundstücksübertragung gegen Zahlung von lebenslänglichen monatlichen dauernden Lasten und schließen gleichzeitig auf Lebenszeit des Übergebers einen von Seiten des Erwerbers unkündbaren Mietvertrag untereinander ab, in dem der Übernehmer Vermieter und der Übergeber Mieter ist. Darüber hinaus behält sich der Übergeber zu seinem Schutz ein umfangreiches Rücktrittsrecht von allen Verträgen für den Fall des Vorversterbens, des Vermögensverfalls oder der Scheidung des Übernehmers vor, welches grundbuchrechtlich durch eine Rückauflassungsvormerkung gesichert wird²⁴³.

Diese Vertragsgestaltung führt einkommensteuerlich dazu, daß der Übernehmer zukünftig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus den Mietzahlungen des Übergebers erzielt und sowohl die dauernde Last als auch sämtliche Renovierungskosten und Erhaltungsaufwendungen des Gebäudes als Werbungskosten geltend machen kann. Auch die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes kann nach § 11 d EStDV beansprucht werden.

Das Stuttgarter Modell, welches dem Übergeber die lebenslängliche Weiternutzung der Wohnung sichert und dem Übernehmer alle steuerlichen Vorteile eines ungeschmälernten Werbungskostenabzuges, wird jedoch in Literatur und Rechtsprechung in Hinblick auf § 42 AO als nicht unbedenkliche Gestaltungsmöglichkeit eingestuft²⁴⁴.

²⁴³ Spiegelberger, S. 49 - 52

So hat das Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 11.12.1997 erneut entschieden, daß die in Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung getroffenen Vereinbarungen einer dauernden Last und eines Mietverhältnisses auf Lebenszeit eine mißbräuchliche Gestaltung darstellen und hat die Rückanmietung des Übergebers im Zusammenhang mit einer Hausübergabe als Scheingeschäft gewertet, weil eine derartige Gestaltung unter Fremden unüblich sei, und das Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt²⁴⁵. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt, über die noch nicht entschieden worden ist.

Der BFH hat in einem anderen Fall mit Urteil vom 03.02.1998 entschieden, daß die gleichzeitige Vereinbarung eines Nießbrauchs und eines Mietvertrages jedenfalls dann keinen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellt, wenn der Nießbrauch lediglich zur Sicherung des Mietverhältnisses vereinbart und nicht tatsächlich ausgeübt wird²⁴⁶. Der BFH führt aus, daß ein Gestaltungsmißbrauch im Sinne des § 42 AO vorliege, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt werde, die, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht-steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Das Motiv, Steuern zu sparen, mache eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen²⁴⁷. Ein Mißbrauch liege nicht allein deshalb vor, weil zwischen dem ehemaligen und dem jetzigen Eigentümer gleichzeitig ein Mietvertrag über die übertragene Wohnung abgeschlossen worden sei. Es sei in der Regel nicht unangemessen, ein Grundstück unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Mietverhältnisses mit dem vormaligen Eigentümer zu übertragen²⁴⁸.

²⁴⁴ Winkler, DNotZ 1998, 567

²⁴⁵ FG Nürnberg v. 11.12.1997, DStR 1998, 1427

²⁴⁶ BFH v. 03.02.1998, BStBl. II 1998, 539 ff.

²⁴⁷ BFH v. 03.02.1998, BStBl. II 1998, 540

²⁴⁸ BFH v. 03.02.1998, BStBl. II 1998, 541

Unter Anwendung dieser Grundsätze aus der BFH-Rechtsprechung dürfte eine Grundstücksübertragung bei gleichzeitigem Abschluß eines lebenslänglichen Mietvertrages auch ohne Vereinbarung eines Sicherungsnießbrauchsvorbehaltes keinen Gestaltungsmißbrauch im Sinne des § 42 AO darstellen, da hier der Übergeber kein dinglich gesichertes Nutzungsrecht zurückbehält, sondern sein Grundstückseigentum vorbehaltlos auf den Übernehmer überträgt und als Schutz lediglich ein Rücktrittsrecht vom Übergabevertrag erhält.

Auch andere Entscheidungen des BFH aus der jüngsten Zeit lassen das Stuttgarter Modell als steuerlich zulässige Vertragsgestaltung erscheinen. So soll kein Gestaltungsmißbrauch vorliegen, wenn ein Zweifamilienhaus in zwei Eigentumswohnungen aufgeteilt wird und der Übergeber nicht die vom Übernehmer bewohnte Wohnung überträgt, sondern die von ihm selbst bewohnte und diese anschließend vom Übernehmer anmietet²⁴⁹. Ebenfalls keinen Gestaltungsmißbrauch hat der BFH in der Veräußerung eines Grundstücks von Eltern an ihre Kinder unter gleichzeitiger Vereinbarung der Stundung des Kaufpreises ohne Tilgungsraten und eines Mietverhältnisses gesehen. Die gegenteilige Rechtsauffassung des Finanzamtes und des Finanzgerichtes, daß die Vereinbarung einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt die angemessenere Gestaltung sei, hat er mit der Begründung zurückgewiesen, daß es Eltern freistehe, ihren Kindern Vermögensgegenstände entgeltlich oder unentgeltlich zu übertragen und sich ferner die Nutznießung des übertragenen Gegenstandes entweder unentgeltlich oder entgeltlich zu sichern²⁵⁰. Die von den Beteiligten gewählte Gestaltung sei nicht von vornherein als eine Schenkung unter Vorbehalt eines unentgeltlichen Wohnungsrechtes zu beurteilen, weil die wirtschaftliche Situation des mit der

²⁴⁹ BFH v. 12.09.1995, DB 1996, 74 f.

Kaufpreisschuld belasteten Erwerbers, der bereits einen Mietertrag erzielt, grundsätzlich verschieden sei von der des Beschenkten, aber zur Nutzung nicht berechtigten Erwerbers²⁵¹.

Grundsätzlich steht es den Beteiligten frei, ob sie zur Nutzung durch den Übergeber ein dingliches Nutzungsrecht oder ein Mietverhältnis vereinbaren. Sie haben die Wahl, die steuerlich günstigste Vertragsgestaltung zu wählen. Die Mieteinkünfte lassen sich sehr niedrig gestalten, weil es zur Anerkennung eines Mietvertrages unter nahen Angehörigen ausreicht, daß lediglich 50% der ortsüblichen Miete vereinbart werden²⁵².

Bei Grundstücken mit baufälliger Wohnsubstanz und einem erheblichen Nachholbedarf an Renovierungskosten bietet sich bei Vorliegen einer hohen Einkommensteuerprogression des Übernehmers eine steuerliche Gestaltung nach dem Stuttgarter Modell an²⁵³.

Gleichwohl empfiehlt sich für den Berater wegen der teilweise gegenteiligen Rechtsauffassung von Finanzverwaltung und Finanzgerichten bei Vereinbarung des Stuttgarter Modells auf die Problematik der steuerrechtlichen Anerkennung hinzuweisen²⁵⁴.

3.5. Bruchteils- oder Quotennutzungsrecht

Eine Alternative zur Vereinbarung eines Totalnießbrauchs mit der Konsequenz, daß mangels Übertragung einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit kein Abzug als dauernde Last möglich ist, ist die Vereinbarung eines Bruchteils- oder Quotennießbrauchs.

²⁵⁰ BFH v. 26.11.1996, NV 1997, 404 f.

²⁵¹ BFH v. 26.11.1996, NV 1997, 405

²⁵² Apitz, DStR 1992, 242 ff.

²⁵³ Jeß S. 173

²⁵⁴ Spiegelberger, Beck'sches Notarhandbuch, 2.Aufl. A V Rz. 288

Soweit sich der Übergeber einer Grundstücksübertragung lediglich einen Teil des Grundstücks zu Eigentum vorbehält (z. B. an einem Zweifamilienhaus die selbstgenutzte Wohnung) und den anderen Teil des Grundstücks gegen dauernde Last überträgt, können für diesen Teil die vereinbarten wiederkehrenden Leistungen bei dem Übernehmer als Sonderausgaben oder bei Fremdvermietung der übertragenen Wohnung als Werbungskosten abgezogen werden.

Bei der Vertragsgestaltung ist zu beachten, daß der Eigentümer für den vorbehaltenen Nießbrauchsteil bei Selbstnutzung der Wohnung keine Werbungskosten geltend machen kann, da er durch den Nießbrauch keine Einkünfte erzielt. Der Eigentümer kann nur bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Erhaltungsaufwendungen absetzen. Allein deswegen muß die Frage der Kostentragung für Großreparaturen (Kosten der Sanierung, Dach- und Fassadenerneuerungen, Austausch von Fenstern und Türen, neue Heizungsanlagen etc.) und von Reparaturen, die alleine die vorbehaltene Wohnung betreffen, vertraglich geregelt werden.

Der Nießbraucher hat die Schönheitsreparaturen nach der vertraglich abdingbaren gesetzlichen Regelung der §§ 1041 ff. BGB zu tragen, während der Eigentümer die Großreparaturen als außerordentliche Aufwendungen zu bezahlen hat. Eine abweichende vertragliche Kostentragungsregelung ist nur zu empfehlen, wenn der Nießbraucher weiterhin eigene Einkünfte aus Vermietung des unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Grundstücksteils erzielt (z. B. der Übergeber hat sich bei einem Mehrfamilienhaus nicht nur die Nutzung der selbstbewohnten, sondern auch einer fremdvermieteten Wohnung vorbehalten). In diesem Fall wirken sich die Großreparaturen anteilig als Werbungskosten aus, sofern sie der Nießbraucher tatsächlich trägt.

Zum Schutz des Nießbrauchers, der hier abweichend von der gesetzlichen Regelung außerordentliche Aufwendungen übernimmt, kann ihm zusätzlich ein vertragliches Wahlrecht eingeräumt werden, in Zukunft anstatt des Nießbrauches die Zahlung einer Leibrente oder einer dauernden Last in Höhe der durchschnittlichen Nettoerträge der letzten drei Jahre zu verlangen. Die Sicherung dieses Rechtes erfolgt als Reallast, und zwar Zug um Zug gegen Löschung des Nießbrauchsrechtes.

Eine alternative Gestaltungsmöglichkeit ist eine Vereinbarung, die bei Aufrechterhaltung des Nießbrauches den Übernehmer verpflichtet, ein Darlehen in Höhe der durchzuführenden Großreparaturen aufzunehmen. Hier ist vorzusehen, daß der Übernehmer den Tilgungsanteil selbst zu tragen hat, während aus steuerlichen Gründen die Zahlungsverpflichtung der Darlehenszinsen dem Nießbraucher obliegen soll²⁵⁵. Diese Zinsen kann der Nießbraucher als Werbungskosten absetzen, soweit er sich in einem Mehrfamilienhaus auch den Nießbrauch für eine fremdvermietete Wohnung vorbehalten hat.

Für den Fall, daß der Nießbraucher die vorbehaltenen Grundstücksteile ausschließlich selbst nutzt, ist die gesetzliche Kostentragungsregelung im Regelfall sachgerecht, da der Übernehmer diese Belastungen als Eigentümer durch Kreditaufnahme und Grundpfandrechte finanzieren kann und ihm auf Dauer der Wertzuwachs des Gebäudes zugute kommt.

3.6. Nießbrauchsablösung

Nießbrauchsablösungen können zum einen eine Gestaltungsmöglichkeit für eine vorweggenommene Erbfolge darstellen, soweit

²⁵⁵ Spiegelberger, Vermögensnachfolge, S. 31, 32

die zurückliegende Grundstücksübertragung seinerzeit entgeltlich erfolgt war. Zum anderen ist eine Nießbrauchsablösung dann möglich, wenn das im Rahmen einer bereits abgewickelten vorweggenommenen Erbfolge vorbehaltene Nutzungsrecht später gegen wiederkehrende Leistungen abgelöst wird, die sog. zeitlich gestreckte, gleitende Vermögensübergabe.

3.6.1. Nießbrauchsablösung als vorweggenommene Erbfolge

Der Verzicht auf einen Vorbehaltsnießbrauch kann Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein. Im privaten Vermögen sind derartige entgeltliche Vermögensumschichtungen in Form von Abfindungszahlungen nicht steuerbar²⁵⁶. Das Nießbrauchsrecht ist ein vermögenswerter Gegenstand des Rechtsverkehrs wie das Grundstück selbst. Für den Verzicht vereinbarte wiederkehrende Ablösungszahlungen können Versorgungsleistungen oder Ratenzahlungen darstellen²⁵⁷.

Das rechtsdogmatische Problem, daß das Nutzungsrecht mit dem Verzicht erlischt und darum nicht mehr Gegenstand einer Vermögensübergabe sein kann, läßt sich durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise lösen, da der Übernehmer aufgrund des Verzichtes des Übergebers die zuvor abgespaltene dingliche Nutzungsbefugnis auch noch erwerbe, so daß sein Eigentum zum Vollrecht erstarke²⁵⁸. Ein Nießbrauchsverzicht gegen Versorgungsleistungen ist nach der Rechtsprechung des BFH stets möglich, wenn das Nießbrauchsrecht an einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit bestanden hat. Dabei wird gleichgestellt, ob es sich um einen Vorbehalts- oder Vermächtnisnießbrauch handelt. Nach dem Schreiben des BMF ist jedoch der Verzicht auf

²⁵⁶ BFH v. 25.11.1992, DB 1993, 816

²⁵⁷ Spiegelberger, Vermögensnachfolge, S. 40 Rz. 109

²⁵⁸ BFH v. 25. 11.1992 , DB 1993, 817

Zuwendungsnißbrauchsrechte gegen Ablösung von Versorgungsleistungen steuerlich nicht möglich²⁵⁹.

3.6.2. Nutzungsrechtsverzicht als zeitlich gestreckte Vermögensübergabe

Ein Verzicht auf Nutzungsrechte, die sich der Übergeber aus Anlaß einer Grundstücksübergabe gegen wiederkehrende Leistungen vorbehalten hatte, ist in der Folgezeit gegen Ablösung unter Vereinbarung von Versorgungsleistungen möglich²⁶⁰. Voraussetzung für eine steuerliche Anerkennung ist auch bei dieser Gestaltung, daß das abzulösende Nutzungsrecht an einem existenzsichernden Grundstück besteht.

Bei der Berechnung, ob und in welcher Höhe Versorgungsleistungen vereinbart werden können, ist auf den Wert des übertragenen Gegenstandes zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung unter Vorbehalt oder Einräumung des Nießbrauchsrechtes abzustellen. Dabei ist der Nießbrauch selbst nicht wertmindernd abzusetzen²⁶¹. Im Ergebnis führt diese Berechnung dazu, daß die Beteiligten bei der Ablösung des Nutzungsrechtes steuerlich genauso gestellt werden, als sei zuvor eine Übergabe überhaupt nicht erfolgt²⁶².

Für eine Vielzahl von Übergabeverträgen, in denen zunächst ein Nießbrauch vom Übergeber vorbehalten war, sind somit steuerliche Überlegungen anzuraten, ob aus einer nachträglichen Vereinbarung von Versorgungsleistungen gegen Nießbrauchsverzicht Steuerersparnisse erzielt werden können.

²⁵⁹ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 9

²⁶⁰ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 10

²⁶¹ BMF v. 23.12.1996, a.a.O., Tz. 18

²⁶² Stephan, DB 1997, 2196 ff

3.6.3. Rücktrittsrechte

Soweit sich der Übergeber für die Eventualität des Vermögensverfalls des Übernehmers keine Rücktrittsrechte in dem Übergabevertrag vorbehalten haben sollte, wird er nach dem Verzicht auf das Nießbrauchsrecht bei einer Zwangsversteigerung des übertragenen Vermögens schutzlos. Eine Belehrung über die zivilrechtlichen Konsequenzen der Nießbrauchsablösung ist zwingend geboten. Die Vereinbarung eines Rücktrittsrechtes bei Grundstücksübertragungen für den Fall der Veräußerung, der Belastung, des Todes des Übernehmers vor dem Tod des Übergebers und für den Eintritt einer Insolvenz des Übernehmers ist den Beteiligten zu empfehlen, wobei eine Sicherung dieses Anspruches durch eine Rückauflassungsvormerkung nach § 883 BGB möglich ist. Die Vereinbarung derartiger Schutzrechte für den Übergeber hat keine steuerlichen Auswirkungen, solange das Rücktrittsrecht seitens des Übergebers nicht ausgeübt wird und der Übernehmer durch den Verzicht das volle wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück behält.

Dabei ist ein Teil der Rechtsprechung der Auffassung, daß die Vereinbarung eines Nießbrauchsvorbehaltes und eines durch Rückauflassungsvormerkung gesicherten Veräußerungsverbot den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Übernehmer hindere²⁶³. Das Finanzgericht München verneint bei dieser Vertrags-gestaltung trotz der zivilrechtlich wirksamen Übertragung den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber, weil ein dinglich abgesichertes Veräußerungsverbot dem Übergeber die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise sichere, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut

²⁶³ FG München v. 18.10.1996, DStRE 21/98 832 ff. (833)

wirtschaftlich ausschließen könne (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Vorschrift des § 39 AO regelt vor allem das wirtschaftliche Eigentum bei Leasingverträgen und von Mobiliargütern.

Der IV. Senat des BFH hat wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers in einem Fall angenommen, in dem die Veräußerung des geschenkten Gegenstandes der Zustimmung des Nießbrauchers bedurfte und letzterer die unentgeltliche Rückübertragung für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten verlangen konnte²⁶⁴. Dabei hat der BFH es bei Wirtschaftsgütern mit längerer oder unbestimmter Lebensdauer als unerheblich angesehen, daß der Eigentümer nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer, sondern lediglich für die Lebenszeit des Nießbrauchsberechtigten von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen werden konnte²⁶⁵. Das FG München führt aus, daß durch die notarielle Vereinbarung der Rückauflassungsvormerkung und dem damit bestehenden Anspruch auf Rückübertragung nach § 882 Abs. 2 BGB für den Fall der Veräußerung durch den Übernehmer trotz des bestehenden Veräußerungsverbotes dem Übernehmer als zivilrechtlichen Eigentümer faktisch die Verfügungsmacht über das Grundstück entzogen sei. Es komme bei der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums nicht darauf an, daß auch der Übergeber als nicht mehr zivilrechtlicher Eigentümer ebenfalls nicht frei über das Grundstück verfügen könne. Vielmehr sei ausschlaggebend für die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums, daß jemand die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, daß er den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Eigentum wirtschaftlich ausschließen könne²⁶⁶.

²⁶⁴ BFH v. 28.07.1983 IV R 219/80, nicht veröffentlicht - Juris

²⁶⁵ BFH v. 28.07.1983 IV R 219/80, nicht veröffentlicht - Juris

²⁶⁶ FG München v. 18.10.1996, DStRE 1998, 833, 834

Im Schrifttum wird ebenfalls wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers angenommen, wenn sich der Vorbehaltsnießbraucher ein durch Auflassungsvormerkung gesichertes Rücknahmerecht vorbehalten hat, ohne daß dies an irgendwelche Voraussetzungen gebunden wäre²⁶⁷. Fraglich ist auch, ob das wirtschaftliche Eigentum dem Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen ist, wenn das Rücknahmerecht neben den anderen vertraglichen Rücknahmevorbehalten an die Voraussetzung geknüpft ist, daß der Eigentümer das Wirtschaftsgut veräußert.

Der IV. Senat führt hierzu in seiner neuesten Entscheidung einer Aussetzungssache aus, daß schuldrechtliche Veräußerungsverbote für sich genommen nicht dazu führen, daß das betroffene Wirtschaftsgut nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen wäre²⁶⁸. Er hat ernsthafte Zweifel daran geäußert, ob der Vorbehaltsnießbrauch an einem Grundstück zu wirtschaftlichem Eigentum bereits dann führt, wenn die mit dem Grundstück beschenkten neuen Eigentümer das Objekt weder veräußern noch darüber in anderer Weise verfügen dürfen und für den Fall der Zuwiderhandlung der Schenker ein gleichrangiges mit dem Nießbrauch durch Auflassungsvormerkung gesichertes unentgeltliches Rückübertragungsrecht hat.

Der BFH weist zurecht daraufhin, daß schuldrechtliche Veräußerungsverbote nicht geeignet sind, den zivilrechtlichen Eigentümer von dem wirtschaftlichen Eigentum auszuschließen²⁶⁹.

Der Nießbrauchsberechtigte hat ein schuldrechtliches Rückforderungsrecht, dessen Inanspruchnahme ein in der Zukunft liegendes ungewisses Ereignis ist und das in der Regel mit seinem

²⁶⁷ Ehlig, DStR 1996, 1629 ff.

²⁶⁸ BFH v. 26.11.1998, DStR 1999, 372

²⁶⁹ anders Ehlig, DStR 1996, 1634

Tode erlischt. Der Eigentümer ist trotz der Rückkauflassungsvormerkung nicht gehindert, den Grundbesitz an einen Dritten dinglich wirksam zu übertragen, so daß er und nicht der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Um keine Risiken für die steuerliche Anerkennung der Versorgungsleistungen einzugehen, empfiehlt sich hier eine nur schuldrechtliche Vereinbarung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes, soweit die Beteiligten dies wünschen. Der BFH mißt einer derartigen Vereinbarung keine Bedeutung für die Begründung eines vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftlichen Eigentums bei²⁷⁰.

3.7. Aufschiebend bedingte Versorgungsansprüche

Die Vereinbarung von aufschiebend bedingten wiederkehrenden Leistungen ist eine gestalterische Ausweichmöglichkeit für den Fall, daß die von der Rechtsprechung vorausgesetzte Mindestlaufzeit einer dauernden Last nicht vorliegt oder wenn eine verlängerte Leibrente (sog. Mindestzeitrente) vereinbart wird. In diesem Fall liegen keine steuerlich zu berücksichtigenden Versorgungsleistungen vor.

Diese Folge ist vermeidbar, indem auch dem Ehegatten oder einem Dritten eigene subsidiäre Ansprüche auf Lebenszeit eingeräumt werden. Diese Ansprüche müssen aufschiebend bedingt sein durch einen evtl. frühzeitigen Tod des Übergebers. So kann auch hier eine Grundstücksübergabe gegen Versorgungsleistungen erfolgen²⁷¹.

²⁷⁰ BFH v. 24.07.1991, BStBl. II 1991, 909

3.8. Zukünftige Bedeutung von Grundstücksübergabeverträgen

Der Gesetzgeber hat bisher den Auftrag des Bundesverfassungsgerichtes, die erb- und schenkungsteuerliche Belastungsgleichheit von Grundbesitz und sonstigem Vermögen herzustellen, nicht erfüllt²⁷².

Durch die immer noch bestehende Wertdifferenz zwischen Verkehrswerten und steuerlichen Ertragswerten von Grundbesitzvermögen von ca. 50% und mehr besteht auch für die Zukunft ein erheblicher Gestaltungsspielraum bei der Übertragung von Grundvermögen, um die immer noch bestehenden Privilege von Grundvermögen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer auszuschöpfen.

Schon für Steuerpflichtige mit mittleren Vermögen, welches im Erbfall die bestehenden Freibeträge überschreitet und folglich zur Erbschaftsteuerfestsetzung führen wird, ist die lebzeitige Übertragung von Grundbesitz aus Gründen der Steuerersparnis zu empfehlen.

Bei einer erbschaft- und einkommensteuerlichen Gestaltung sollte jedoch niemals die zivilrechtliche Folge der Grundstücksübertragungen außer Betracht bleiben. Jede Grundbesitzübergabe führt unweigerlich zu dem Verlust dinglichen Eigentums seitens des Übergebers. Vielfach hätten die Beteiligten ohne den erstrebten Steuervorteil auf ihren Grundbesitz zu Lebzeiten nicht verzichtet. Zum Schutze des Übergebers sollten stets die zivilrechtlichen Regelungen von Rückforderungsrechten erwogen werden, die durch eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch gesichert werden können.

²⁷¹ Winkler, DNotZ 1998, 570

Als interessengerechte Auslösetatbestände für die Rückforderungsrechte kommen in Betracht²⁷³:

- a) die Veräußerung oder Belastung des Grundstückes ohne Zustimmung des Übergebers,
- b) Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, Vergleichsverfahrens oder Zwangsvollstreckung in das übergebene Grundstück,
- c) Eintritt der Geschäftsunfähigkeit des Erwerbers,
- d) Tod des Erwerbers vor dem Übergeber,
- e) Notbedarf des Übergebers und grober Undank des Übernehmers mit Vereinbarungen der Rückabwicklung,
- f) Vereinbarung von Gütergemeinschaft durch den Erwerber, es sei denn, der Grundbesitz wird zum Vorbehaltspunkt erklärt,
- g) Ehescheidung des Übernehmers zu Lebzeiten des Übergebers, weil hierdurch das übergebene Grundstück auch hinsichtlich seiner überinflationären Wertsteigerung dem Zugewinnausgleich entzogen werden kann,
- h) bei einer Übergabe an den Ehegatten die Scheidung der eigenen Ehe.

Ohne die individuellen vertraglichen Vereinbarungen von Rückforderungsrechten für wesentliche Störungen im Verhältnis des Übergebers zum Übernehmer, insbesondere bei Grundstückszuwendungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, ist zwar eine Minimierung der Steuerbelastung innerhalb des Generationenverbundes zu erreichen, aber der Übergeber wird im Extremfall vermögenslos gestellt, soweit der Grundbesitz sein überwiegendes Vermögen darstellte. Die Abwägung „steuerpflichtigenfreundlicher“ Gestaltungen und zivilrechtlicher Bedenken ist bei jeder Vereinbarung eines Übergabevertrages zu beachten.

²⁷² BVerfG Beschluß vom 22.06.1996, BStBl. II 1995, 655

3.9. Überlassung von Objekten nach dem Eigenheimzulagengesetz

3.9.1. Unentgeltliche Übertragung eines vom Übergeber weiterhin bewohnten Objektes mit Eigenheimzulage

Anspruchsberechtigt ist nach §§ 1, 2 EigZulG nur der bürgerlich-rechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer, der das Objekt hergestellt oder angeschafft hat. Der Anspruch besteht nur während des Förderzeitraumes im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und in den folgenden sieben Jahren und setzt während dieser Zeit die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraus (§§ 3, 4 EigZulG).

Für den Übergeber geht nach einer unentgeltlichen Übertragung die Förderung nach dem Eigenheimzulagengesetz verloren, da der Übergeber weder als zivilrechtlicher noch als wirtschaftlicher Eigentümer die Wohnung weaternutzt und somit die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Förderung nach § 1 EigZulG wegfallen, die an das bürgerlich-rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum anknüpfen.

Für den Übernehmer liegen mangels Entgeltlichkeit keine eigenen Anschaffungskosten vor. Die vorliegende Einzelrechtsnachfolge durch unentgeltliche Grundstücksübernahme führt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zur Fortführung der Förderung nach dem EigZulG²⁷⁴. Inwieweit er die Abschreibung des Übergebers fortsetzen kann, hängt davon ab, ob er fremdvermietet oder selbst nutzt (§ 11 d EStDV). Diese Verwaltungsauffassung ist durch die Rechtsprechung des BFH bestätigt worden²⁷⁵.

²⁷³ Langenfeld, Rz. 321, 322

²⁷⁴ BMF v. 13.01.1993, BStBl. I 1993, 80

Dem unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger steht auch nicht die Eigenheimzulage nach seinem Rechtsvorgänger für den vom Rechtsvorgänger noch verbleibenden Förderzeitraum zu. Eine analoge Anwendung des § 11 d EStDV findet nicht statt, da es sich bei der Steuerbegünstigung nach dem EigZulG um eine Förderungsvorschrift und nicht um eine Vorschrift über Absetzungen handelt. Somit kann § 11 d EStDV, der die Abschreibungen bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge regelt, nicht, auch nicht entsprechend, angewendet werden²⁷⁶. Das EigZulG selbst sieht eine Übertragung der Förderung auf einen Einzelrechtsnachfolger nicht vor, mangels gesetzlicher analoger Anwendungsmöglichkeit des Einkommensteuergesetzes scheidet bei unentgeltlicher Übertragung die Übertragung der Förderung auf den Übernehmer aus²⁷⁷.

Nur soweit der Übernehmer nach der Übertragung auf eigene Rechnung selbst Ausbauten und Erweiterungen an dem übertragenen Grundstück vornimmt, hat er einen eigenen Anspruch auf Eigenheimzulage nach § 2 Abs. 2 EigZulG, welches für alle Anschaffungen und Herstellungen nach dem 31. Dezember 1995 Anwendung findet (§ 19 EigZulG).

3.9.2. Unentgeltliche Übertragung eines unter Nießbrauchs- vorbehalt vom Übergeber weiterhin bewohnten Objektes mit Eigenheimzulage

Auch bei einer unentgeltlichen Übertragung unter Nießbrauchs-
vorbehalt entfällt für den Übergeber die Möglichkeit der Förderung
nach dem Eigenheimzulagengesetz, da Rechtsprechung und
Finanzverwaltung ein wirtschaftliches Eigentum des

²⁷⁵ BFH v. 08.06.1994, BStBl. II 1994, 779

²⁷⁶ Obermeier, Vorweggenommene Erbfolge, S. 80, 81;
BFH v. 07.08.1991, BStBl. II 1992, 736

²⁷⁷ Hausen/Kohlrust-Schulz, S.23 Rz. 76

Vorbehaltsnießbrauchers im Sinne dieser Vorschriften mit der Begründung verneinen, daß durch dinglich oder schuldrechtlich vereinbarte Nutzungsrechte an Wohnungen in der Regel bewertungsrechtlich kein wirtschaftliches Eigentum entstehen könne²⁷⁸.

Diese Rechtsauffassung widerspricht zwar den Ausführungen im Urteil des BFH vom 07.12.1982²⁷⁹, der gerade die besondere Stellung des Übergebers als Vorbehaltsnießbraucher betont und diesen wie einen wirtschaftlichen Volleigentümer hinsichtlich der Inanspruchnahme der Abschreibungen nach § 7 EStG behandelt, soweit dieser das Grundstück wie zuvor als Eigentümer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt. Die Entscheidung wendete diesen Grundsatz in gleicher Weise für die Inanspruchnahme des Übergebers für die erhöhten Abschreibungen nach § 7 b EStG an²⁸⁰.

Wegen der eindeutigen Versagung der Abzugsbeträge durch den BMF ist bei unentgeltlicher Grundstücksübertragung zu empfehlen, eine Übertragung erst nach Ablauf des 8-jährigen Förderungsdauer vorzunehmen²⁸¹.

3.9.3. Alternative Vertragsgestaltungen bei Förderungsobjekten

Sofern auf jeden Fall eine vertragliche Bindung des Übergebers hinsichtlich des zu übertragenden Grundstücks gewünscht ist, kommen folgende alternative Vertragsgestaltungen in Betracht²⁸²:

²⁷⁸ BFH v. 24.07.1991, BStBl. II 1991, 909;

BMF v. 10.02.1998, BStBl. I 1998, S. 2 Tz. 7

²⁷⁹ BFH v. 07.12.1982, BStBl. II 1983, 627

²⁸⁰ BFH v. 07.12.1982, BStBl. II 1983, 629

²⁸¹ Obermeier, Vorweggenommene Erbfolge, S. 95, Rz. 153

²⁸² Spiegelberger, Vorweggenommene Erbfolge, S. 62, Rz. 171

3.9.3.1. Überlassungsvertrag mit aufgeschobener Erfüllung

Ein Überlassungsvertrag mit aufgeschobener Erfüllung bis zum Ablauf des Förderungszeitraumes, bei dem Eigentum, Besitz, Nutzen und Lasten erst nach Ablauf des Förderungszeitraumes des Übergebers auf den Übernehmer übergehen, sichert dem Übernehmer bereits bei Abschluß des notariellen Vertrages durch die Vereinbarung einer Auflassungsvormerkung die vorweggenommene Erbfolge und den zeitlich bestimmten Eigentumsübergang zu. Bei dieser Vertragsgestaltung bleibt der Übergeber bis zum Ablauf des Förderungszeitraumes zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Grundbesitzes und kann als Berechtigter die Förderung bis zum Eigentumsübergang in Anspruch nehmen.

3.9.3.2. Angebot auf Abschluß eines Übergabevertrages

Ein notarielles unwiderrufliches Angebot auf Abschluß eines Übergabevertrages sichert ebenso wie ein Überlassungsvertrag mit aufgeschobener Erfüllung den Eigentumsübergang zum Zeitpunkt der Annahme des Angebotes. Die steuerlichen Auswirkungen sind identisch mit denen eines Überlassungsvertrages mit aufgeschobener Erfüllung. Der Übergeber bleibt zivilrechtlich und wirtschaftlich Eigentümer des Förderobjektes und kann bis zur Annahme des Angebotes auf Übertragung des Eigentums die Förderung bis zum Ablauf des Förderungszeitraumes in Anspruch nehmen.

Der Überlassungsvertrag mit aufgeschobener Erfüllung und ein unwiderrufliches Angebot auf Abschluß eines Übergabevertrages stellen meiner Auffassung nach keinen Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO dar, weil auch das

wirtschaftliche Eigentum bis zum zivilrechtlichen Eigentumsübergang bei dem Anspruchsberechtigten nach dem EigZulG verbleibt.

3.9.3.3. Einräumung eines Dauerwohnrechtes

Durch die Einräumung eines Dauerwohnrechtes nach §§ 31 ff. WEG wird der Berechtigte wirtschaftlicher Eigentümer, wenn seine Rechte und Pflichten bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Rechten und Pflichten eines Eigentümers der Wohnung entsprechen und wenn er aufgrund des Dauerwohnrechtsvertrages bei Beendigung des Dauerwohnrechtes eine angemessene Entschädigung erhält.

Um eine mit dem Eigentümer vergleichbare Rechtsposition, die von der Finanzverwaltung anerkannt wird, zu erhalten, muß der Vertrag folgende Bestandteile enthalten²⁸³:

- das Dauerwohnrecht muß veräußerlich und vererbbar sein,
- bei vorzeitiger Beendigung des Dauerwohnrechtes hat der Eigentümer dem Berechtigten eine angemessene Entschädigung in Höhe des Verkehrswertes des Dauerwohnrechtes zu zahlen,
- nach Ablauf des Dauerwohnrechtes muß der Eigentümer verpflichtet sein, dem Berechtigten Wohnungseigentum zu verschaffen. Bei Abschluß des Dauerwohnrechtsvertrages ist eine entsprechende Auflassungsvormerkung in das Grundbuch einzutragen.

Soweit die Beteiligten einen Dauerwohnrechtsvertrag nach dem Mustervertrag über die Bestellung eines eigentumsähnlichen Dauerwohnrechtes (Bundesbaublatt 1956, S. 615) vereinbaren, erkennt die Finanzverwaltung ohne weitere Prüfung an, daß der

²⁸³ BMF v. 10.02.1998, BStBl. I 1998, S. 2, Tz. 8

Dauerwohnberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer der Wohnung ist²⁸⁴.

Der Dauerwohnberechtigte kann als wirtschaftlicher Eigentümer die Förderung nach § 2 EigZulG in Anspruch nehmen, soweit er das Dauerwohnrecht entgeltlich erworben hat und folglich Anschaffungskosten nach § 8 EigZulG vorliegen. Bei einer unentgeltlichen Einräumung des Dauerwohnrechtes hat der Berechtigte keine eigenen Anschaffungskosten und hat wie ein Vorbehaltsnießbraucher keinen Anspruch auf Eigenheimförderung.

3.9.4. Mittelbare Grundstücksschenkung

Schädlich für eine Förderung nach dem EigZulG ist auch eine mittelbare Grundstücksschenkung, da hier ebenfalls ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt. Soweit eine Inanspruchnahme der Eigenheimzulage durch den Beschenkten gewünscht wird, muß zumindest ein Geldbetrag in Höhe von DM 100.000,- zur freien Verfügung für den Erwerber geschenkt werden und von diesem Geld eine eigengenutzte Wohnung erworben werden²⁸⁵.

Regelmäßig ist der Vorteil der Eigenheimzulage finanziell günstiger als die Nachteile der damit verbundenen, möglicherweise anfallenden höheren Schenkungsteuer durch den schenkungsteuerlichen Ansatz des Nennwertes des Geldbetrages, der höher ist als der steuerliche Grundbesitzwert des Grundstückes. Es wird insoweit auf die Steuerberechnungen auf Seite 80 f. verwiesen.

²⁸⁴ BMF v. 10.02.1998, BStBl. I 1998, S. 2, Tz. 8

3.10. Gründung einer Familiengrundstücks-GbR

Die Gründung einer Familiengrundstücks-GbR ist zu empfehlen, wenn seitens der Übergeber eine stufenweise Übergabe der Immobilien über einen Zeitraum von mehreren Jahren an die Kinder gewünscht wird.

Für die Verwaltung von Grundbesitz ist die Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts besonders gut geeignet, da die gesamthänderische Bindung nach § 718 BGB im Gegensatz zur Miteigentümergeinschaft die Erhaltung und Verwaltung des Grundbesitzes erleichtert und durch eine entsprechende Vertragsgestaltung die individuellen Wünsche der Übergeber berücksichtigt werden können²⁸⁶.

Bei der Errichtung der Gesellschaft können durch Vereinbarungen von Haftungsbeschränkungen, Vertretungsbefugnissen und Nachfolgeregelungen sowie durch Festlegung der Stimmrechte und durch geschickte Gewinnverteilungsabreden bezüglich des Überschusses aus der Verwaltung des Grundbesitzes auf den Einzelfall abgestellte Modalitäten festgelegt werden.

Die gesetzlich vorgesehene gemeinschaftliche Vertretung der Gesellschaft (§ 714 BGB) ist vertraglich abdingbar, so daß die Einräumung einer Einzelvertretungsbefugnis und Erteilung einer gesonderten Vollmacht für die Eltern möglich ist²⁸⁷. Dabei ist die Erteilung einer unwiderruflichen Vollmacht für die Eltern steuerrechtlich problematisch und nicht empfehlenswert. Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen sind

²⁸⁵ BFH v. 29.07.1998, DStR 1998, 1829

²⁸⁶ Langenfeld, ZEV 1995, 157;
Herrmann, DB 1992, 2104

²⁸⁷ Palandt/Thomas, Kommentar 1997, § 714 BGB, Rz. 1

ertragsteuerlich auch für Gesellschaftsverträge nur anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten²⁸⁸. Die Erteilung einer unwiderruflichen Vollmacht unter Fremden auf Gesellschafterebene ist absolut unüblich, weil sie zu einer durch die anderen Gesellschafter nicht zu beeinflussenden Machtkonzentration in der Person des Bevollmächtigten führt.

Hinsichtlich einer späteren Belastung oder Veräußerung des Grundbesitzes ist im Interesse der Übernehmer das Erfordernis einer Gesamtvertretung aller Gesellschafter sachgerecht²⁸⁹. Die Beschränkung der Vertretungsmacht wird nach außen hin wirksam durch den Hinweis auf dem Briefpapier der Gesellschaft „BGB-Gesellschaft mit Haftungsbeschränkung“²⁹⁰.

Auch eine vertragliche Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen sollte aufgenommen werden, weil nach der herrschenden Meinung der Doppelverpflichtungslehre der Vertreter durch sein Handeln eine persönliche Haftung aller Gesellschafter begründet, sofern er dies bei der Vertretung nicht ausdrücklich ausschließt²⁹¹.

Um den Fortbestand der Gesellschaft auch nach der Kündigung oder dem Tode eines Gesellschafters zu sichern, ist die Vereinbarung einer Fortsetzungsklausel mit dem Ziel anzuraten, daß die Anteile des ausscheidenden Gesellschafters den verbleibenden Gesellschaftern oder einem anderen Angehörigen anwachsen²⁹². Sachgerecht kann auch sein, die Gesellschaft mit den Erben fortzusetzen. In diesem Fall hängt die Fortsetzung davon ab, ob die Erbfolge mit den gesellschaftsrechtlichen Erwägungen

²⁸⁸ Klein/Brockmeyer, Kommentar zur AO, § 41 Anm. 2 b m.w.N.

²⁸⁹ Langenfeld, ZEV 1995, 158

²⁹⁰ Spiegelberger, Vermögensnachfolge, 1994, Rz. 228

²⁹¹ Spiegelberger, Vermögensnachfolge, 1994, Rz. 227 ff. m. w. N.

²⁹² Spiegelberger, Vermögensnachfolge, 1994, Rz. 232

übereinstimmt. Das kann durch einen Erbvertrag abgesichert werden.

Bei der vertraglichen Festlegung der Verteilung des Gewinnes der Gesellschaft ist zu beachten, daß die Gesellschaftsanteile mit dem Erfolgsverteilungsschlüssel in etwa übereinstimmen, damit der Gesellschaftsvertrag einem Fremdvergleich standhält und von der Finanzverwaltung nicht als steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung nach §12 Nr. 2 EStG beurteilt wird²⁹³.

Eine notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrages ist bei Übertragung oder Erwerb von Miteigentumsanteilen an dem Grundbesitz zwingend notwendig. Ansonsten genügt zwar die einfache Schriftform, um bei möglichen Differenzen der Gesellschafter den Vertragsinhalt beweisen zu können. Gleichwohl ist die notarielle Urkunde bei Zweifeln der Finanzverwaltung, ob der Vertrag von vornherein so geschlossen worden ist, wie er oft Jahre später vorgelegt wird, im Vergleich zur einfachen schriftlichen Urkunde ein erheblich besseres Beweismittel. Die öffentliche Urkunde ist ein qualifiziertes Beweismittel im Rechtsleben und im Prozeß mit festen Beweisregeln, die den vollen Beweis des durch die Urkundsperson beurkundeten Vorgangs begründen (§ 415 Abs. 1 ZPO) und als Gegenbeweis den Antrag auf Parteivernehmung ausschließen (§ 445 Abs. 2 ZPO). Im Falle des Todes eines Gesellschafters reicht die öffentliche Beglaubigung der Sterbeurkunde als Beweismittel für die Echtheit (§ 416 BGB) für die Änderung des Grundbuches aus²⁹⁴.

Ist auch die Aufnahme minderjähriger Kinder in die Gesellschaft gewünscht, so ist für die Eltern nach § 1795 i. V. m. § 181 BGB die Vertretungsbefugnis ausgeschlossen und es muß für jedes Kind ein

²⁹³ Schmidt/Drenseck, 1996, § 21 EStG, Rz. 22

Ergänzungspfleger bestellt werden, der die Interessen des Kindes wahr²⁹⁵. Das ist auch steuerrechtlich notwendig, da sonst der Vertrag nicht anerkannt wird.

Zum Zwecke der Einkommensbesteuerung erfolgt durch das Betriebsfinanzamt eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einschließlich der Überschuß- oder Verlustanteile der einzelnen Gesellschafter nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO. Jeder einzelne Gesellschafter hat den auf ihn entfallenden Gewinnanteil zu versteuern, so daß einkommensteuerlich wie bei Miteigentum eine Verminderung der Progression der Einkommensteuer durch die Verteilung der Einkünfte auf mehrere Personen eintritt.

Der Grundbesitz einer Grundstücksverwaltungs-GbR sollte ausschließlich aus privatem Grundvermögen bestehen, da bei auch noch so geringer Vermischung mit betrieblichem Grundbesitz die gesamte Gesellschaft in vollem Umfang gewerblich „infiziert“ wird mit der Folge der Entstehung von gewerblichen Einkünften. Bei Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft führt das zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven insbesondere der zukünftig entstehenden Wertsteigerungen der Immobilie nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG²⁹⁶.

Die Vertragsbeteiligten sind auf diese drohende Steuerfalle bei der Vertragsgestaltung dringend hinzuweisen.

²⁹⁴ Langenfeld, ZEV 1995, 158

²⁹⁵ Reiff, DStR 1990, 235

²⁹⁶ Dehmer/Schmitt, INF 1993, 541

D. Schenkungsteuerliche Behandlung

1. Entwicklung der Rechtslage

1.1. Rechtsprechungsübersicht des BFH

1.1.1. Rechtsprechung bis zum 21.10.1981

Bis zum Jahre 1981 war eine Unterscheidung zwischen einer gemischten Schenkung und einer Schenkung unter Auflage schenkungsteuerlich ohne Bedeutung, da bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Schenkungen unter Lebenden vom Steuerwert der Zuwendung der Steuerwert der Gegenleistung abgezogen wurde und die steuerrechtliche Bereicherung somit stets nach dem Saldo der Steuerwerte von Leistung und Gegenleistung bzw. Auflage (Saldomethode) berechnet worden ist²⁹⁷.

Mit zunehmender Differenz zwischen dem niedrigen Einheitswert der Grundstücke, der auf das Jahr 1964 ermittelt wurde und als Steuerwert um lediglich 40 % erhöht nach § 12 Abs. 2 ErbStG 1974 i. V. m. § 121 a BewG der Schenkungsteuer zugrunde gelegt wurde, kam es wegen des erheblich höheren Verkehrswertes häufig zu Gegenleistungen oder Belastungen, die mit ihrem vollen Nominalwert von 140 % des Einheitswertes abgezogen wurden. Dadurch entstand schenkungsteuerlich keine Bereicherung, so daß keine Schenkungsteuern erhoben werden konnten. Obwohl wirtschaftlich eine erhebliche Bereicherung unter Berücksichtigung des Ansatzes des Verkehrswertes des Grundstücks eingetreten war, galt wegen der niedrigen Einheitswerte der Beschenkte steuerlich als nicht bereichert.

Eine Ausnahme von der Saldomethode bildeten lediglich jene freigebigen Zuwendungen, die mit einer Renten- oder

²⁹⁷ BFH v. 25.09.1953, BStBl. III 1953, 308

Nutzungsbelastung (z. B. Nießbrauchs- oder Wohnungsrechte) zugunsten des Schenkers oder dessen Ehegatten vereinbart waren. Von dem Wert der Bereicherung durften diese Zuwendungen nach der Vorschrift des § 25 Abs. 1 ErbStG nicht abgezogen werden. Es bestand hier jedoch die Möglichkeit einer zinslosen Stundung der Steuer, die auf diesen Teil der Zuwendung entfiel.

1.1.2. BHF- Urteil vom 21.10.1981

Durch das Urteil des BFH vom 27.10.1981 fand eine Änderung dieser Rechtsprechung statt. Der BFH beendete die steuerliche Gleichbehandlung von gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Auflage und ließ in den Fällen der gemischten Schenkung den Abzug der Gegenleistung nicht mehr zu, sondern unterwarf lediglich den unentgeltlichen Teil der Schenkung der Besteuerung²⁹⁸.

Der BFH begründete seine Entscheidung mit einer Neuinterpretation des Wortlautes des § 7 Abs. 1 ErbStG, welcher als Schenkung unter Lebenden „jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird“, definierte.

Nach der bisherigen Rechtsprechung wurde der Wortlaut „soweit“ im Sinne von „sofern“ oder „falls“ verstanden, während der BFH nunmehr den Wortlaut als „in dem Umfang“ auslegte. Der BFH übernahm mit der Änderung seiner Rechtsprechung die zivilrechtliche Behandlung der gemischten Schenkung und zerlegte bei gemischten Schenkungen den entgeltlichen und den unentgeltlichen Teil des Vertrages²⁹⁹.

²⁹⁸ BFH v. 27.10.1981, BStBl. II 1982, 83

²⁹⁹ BFH v. 14.07.1982, BStBl. II 1982, 714

Für die Ermittlung der Schenkungsteuer wurde der Steuerwert des Geschenks im Verhältnis zu dem Verkehrswert der Bereicherung und dem Verkehrswert des Geschenks aufgeteilt und nach dieser Wertermittlung nur der unentgeltliche Anteil besteuert³⁰⁰.

Durch die Rechenformel

$$\text{Steuerwert des Geschenks} \times \frac{\text{Verkehrswert der Bereicherung}}{\text{Verkehrswert des Geschenks}}$$

konnte sich im Gegensatz zur Saldomethode keine Überkompensation durch die übernommene Gegenleistung ergeben, da nach der neuen Wertermittlungsmethode bei Grundstücken stets ein bestimmter Prozentsatz des auf 140 % erhöhten Einheitswertes der Besteuerung unterworfen wurde³⁰¹.

Die Finanzverwaltung übernahm die neue Rechtsprechung des BFH nicht nur für gemischte Schenkungen, sondern erstreckte sie mit dem BMF-Erlaß vom 10.02.1983 auch auf Schenkungen unter Auflage³⁰².

1.1.3. BFH – Urteil vom 12.04.1989

In seiner nachfolgenden Rechtsprechung erweiterte der BFH den Anwendungsbereich der von ihm vollzogenen Wende entsprechend dem BMF-Erlaß teilweise auch auf Schenkungsverträge unter Auflagen. Er unterscheidet jedoch bei Schenkungen unter Auflage steuerlich zwischen Leistungsauflagen (Geld- und Sachleistungen) und Nutzungs- oder Duldungsauflagen (Nießbrauch, Wohnrecht)³⁰³.

³⁰⁰ BFH v. 14.07.1982, BStBl. II 1982, 714

³⁰¹ Zinnbauer, BB 1994, 2185

³⁰² BMF v. 10.02.1983, BStBl. I 1983, 238 Tz. 2

³⁰³ BFH v. 12.04.1989, BStBl. II 1989, 524;
BFH v 12.04.1989, BFH/NV 1990, 373;

Die Leistungsaufgaben bleiben bei einer Schenkung unter Auflage wie der entgeltliche Teil bei einer gemischten Schenkung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage außer Betracht, hier ist die oben beschriebene Wertermittlungsmethode anzuwenden.

Nutzungs- und Duldungsaufgaben werden dagegen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vom Steuerwert des Schenkungsgegenstandes nach der Saldomethode abgesetzt.

1.2. Ländererlasse vom 09.11.1989 und 06.12.1993 und Erbschaftsteuer-Richtlinien vom 21.12.1998

Die Finanzverwaltung hat durch gemeinsame Ländererlasse die geänderte Rechtsprechung des BFH übernommen und die Anwendung der BFH-Rechtsprechung bis zum 31.12.1998 durch die später neu erlassenen Verwaltungsrichtlinien sichergestellt³⁰⁴.

Durch den Erlaß der allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 21.12.1998 (Erbschaftsteuer-Richtlinien), die für alle Erwerbsfälle Anwendung findet, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 1998 entstanden ist oder entsteht, ist eine einheitliche Weisung an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts erfolgt³⁰⁵.

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien haben die bis dahin ergangenen insgesamt zwölf Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

BFH v.05.04.1989, BFH/NV 1990, 506

³⁰⁴ BMF v. 09.11.1989, BStBl. I 1989, 445

³⁰⁵ ErbStR v. 21.12.1998, BStBl. I, Sondernummer 2/1998, Abschnitt I.

weitgehend aufgenommen, um einheitliche Veranlagungsweisungen auch für Vermögensübertragungen zu geben³⁰⁶.

1.2.1. Umfang der Bereicherung

Eine freigebige Zuwendung gilt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Schenkung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. Durch dieses Bereicherungsprinzip soll sichergestellt werden, daß durch die Erbschaft- oder Schenkungssteuer nur der Zuwachs der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beim Empfänger besteuert wird³⁰⁷.

1.2.1.1. Gemischte Schenkungen und Schenkungen unter Leistungsauflagen

Für die Ermittlung der Bereicherung aus einer gemischten Schenkung und für die Ermittlung ihres Steuerwerts ist als Besteuerungstatbestand der Wert der bürgerlich-rechtlichen Bereicherung des Bedachten anzusehen. Bei einer derartigen Zuwendung umfaßt der Wille zur freigebigen Bereicherung des Bedachten nicht den entgeltlichen Vertragsteil³⁰⁸. Derselbe Grundsatz gilt für eine Schenkung unter Auflage, soweit dem Bedachten in Form von Geld- oder Sachleistungen Verpflichtungen auferlegt werden.

Es gelten somit zusammenfassend unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH nach den Verwaltungsvorschriften folgende Grundsätze:

³⁰⁶ Pedack, DEZ 1998, 17

³⁰⁷ Haas, S. 13 f.

³⁰⁸ ErbStR, a. a. O. Abschnitt II. R 17

Für gemischte Schenkungen oder für Schenkungen unter der Auflage von

- Abstandszahlungen
- Übernahme von Verbindlichkeiten
- Gleichstellungsgeldern an Angehörige
- Sachleistungen aus dem übertragenen Vermögen und
- Versorgungsleistungen

ist das Abzugsverbot des § 25 ErbStG nicht anwendbar. Bei der Ermittlung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage gilt die Formel der oben dargestellten Wertermittlung. Der Steuerwert der Leistung des Schenkers (z. B. bei der gemischten Grundstücks-schenkung der festgestellte Grundstückswert) wird in dem Verhältnis aufgeteilt, in dem der Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten (z. B. der Verkehrswert des Grundstücks nach Abzug der Gegenleistungen des Beschenkten oder des Gegenwerts der Leistungsaufgaben) zu dem Verkehrswert des geschenkten Vermögens (z. B. des Grundstücks) steht³⁰⁹.

1.2.1.2. Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsaufgaben

Bei Schenkungen unter Nutzungs- und Duldungsaufgaben ist zur Ermittlung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach der Saldomethode vom Steuerwert der Zuwendung die Auflage mit ihrem Kapitalwert nach §§ 13-16 BewG abzuziehen, soweit nicht das Abzugsverbot nach § 25 ErbStG für den Vorbehalt oder die Einräumung eines Nutzungsrechtes an dem übertragenen Grundbesitz eingreift³¹⁰.

³⁰⁹ ErbStR, a.a.O., Abschnitt II R 17 Abs. 2

³¹⁰ Bader, INF 1998, 45

1.2.1.3. Mischfälle von gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Auflage

Für Mischfälle von Schenkungen, die sowohl Elemente einer gemischten Schenkung oder einer Schenkung unter Leistungsauflage als auch Elemente einer Schenkung unter Nutzungs- und Duldungsauflage enthalten, ist zunächst die Wertermittlungsmethode der gemischten Schenkung und sodann die Saldomethode für die Elemente der Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsauflage anwendbar³¹¹.

2. Neubewertung des Grundbesitzes durch das Jahressteuergesetz 1997

Das Bundesverfassungsgericht erklärte mit Beschlüssen vom 22.06.1995 die bisherige Erbschaft- und Vermögensbesteuerung für verfassungswidrig und forderte den Gesetzgeber auf, eine verfassungskonforme, gegenwartsnahe Bewertung des Grundbesitzes zum Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer herbeizuführen³¹².

Die neuen Grundbesitzwerte sind ab 01.01.1996 zum Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuwenden, für die Grunderwerbsteuer ab 01.01.1997 (§ 138 Abs. 1 BewG).

Bei der Neubewertung ist die Bewertung von unbebauten und bebauten Grundstücken zu unterscheiden.

2.1. Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke werden nach einem Vergleichswertverfahren auf der Grundlage von Bodenrichtwerten bewertet (§§ 145

³¹¹ ErbStR, a.a.O., S. 16

BewG, 196 BBauG). Die Bodenrichtwerte werden von den Gemeinden unter Zugrundelegung der aus ihren Kaufpreissammlungen hervorgehenden durchschnittlichen Lagewerte für Grund und Boden ermittelt (§ 196 Abs. 3 BBauG).

Der Bodenrichtwert ist sodann um einen pauschalen Abschlag von 20 % zur Berücksichtigung wertmindernder Umstände zu kürzen (§ 145 Abs. 3 S. 1 BewG).

Liegt der gemeine Wert (Verkehrswert) des unbebauten Grundstückes nachweislich unter dem nach § 145 Abs. 3 S. 1 BewG ermittelten Wert, so ist der niedrigere gemeine Wert anzusetzen (§ 145 Abs. 3 S. 3 BewG). Der Nachweis für den niedrigeren Wert kann regelmäßig durch Vorlage eines Gutachten eines vereidigten Bausachverständigen erbracht werden³¹³.

Die Bewertungsformel lautet folglich für unbebaute Grundstücke:

Bodenfläche x 80 % des Bodenrichtwertes/qm = Wert des Grund und Bodens.

2.2. Bebaute Grundstücke

2.2.1. Vermietete und vermietbare Grundstücke

Bebaute Grundstücke werden als einheitlicher Ansatz von Grund und Boden und dem aufstehenden Gebäude nach dem Ertragswertverfahren bewertet (§ 146 BewG).

Zur Ermittlung des Ertragswertes ist das 12,5-fache der durchschnittlichen Nettajahreskaltmiete ohne Einbeziehung der umlagefähigen Betriebskosten im Sinne des § 27 II. BVO, bezogen auf die zurückliegenden drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt, zugrunde zu legen.

³¹² BVerfG v. 22.06.1995, BVerfGE 93, 121, 165

Wurde das Gebäude vor dem Besteuerungszeitpunkt weniger als drei Jahre vermietet, wie z. B. bei Neubauten), ist die Jahresmiete unter Berücksichtigung des kürzeren Zeitraumes zugrunde zu legen (§ 146 Abs. 2 BewG).

Die Alterswertminderung des Gebäudes wird durch einen pauschalen Abschlag von der durchschnittlichen Jahresnettomiete von 0,5 % pro Jahr nach Bezugsfertigkeit gewährt, der auf maximal 25 % begrenzt ist (§ 146 Abs. 4 BewG).

Als Mindestwert bebauter Grundstücke ist jedoch der Wert anzusetzen, mit dem der Grund und Boden als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre (§ 146 Abs. 6 BewG).

Wie bei den unbebauten Grundstücken ist auch hier der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes (Verkehrswertes) durch Einholung eines Sachverständigengutachtens möglich (§ 146 Abs. 7 BewG).

2.2.2. Selbstgenutzte und unentgeltlich überlassene Grundstücke

Für den Fall der Selbstnutzung durch den Eigentümer oder dessen Familie, bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung sowie bei Vermietung an Angehörige oder an Arbeitnehmer des Eigentümers tritt an die Stelle der Jahresmiete die übliche Miete. Sie entspricht einem Mietzins, der nach Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter vergleichbarer, nicht preisgebundener Grundstücke von fremden Mietern zu zahlen wäre (§ 146 Abs. 3 BewG).

Ein Zuschlag von 20 % nach Ansatz des 12,5-fachen des üblichen Mietzinses oder des 12,5-fachen der Nettokaltmiete und nach erfolgter Vornahme des Altersabschlages ist bei allen ausschließlich

³¹³ Seer, StuW 1997, 288

Wohnzwecken dienenden Grundstücken zu erheben, die nicht mehr als zwei Wohnungen enthalten, also bei Ein- und Zweifamilienhäusern sowie bei Eigentumswohnungen, wenn die Eigentumswohnung baulich wie ein Einfamilienhaus gestaltet oder in einer Wohnanlage gelegen ist, die nur aus zwei Eigentumswohnungen besteht. Ansonsten wird für Eigentumswohnungen kein Zuschlag erhoben (§ 146 Abs. 5 BewG, R 175 Abs. 1 EStR).

Für die Berechnung der Ertragswerte von bebauten Grundstücken ergibt sich folgendes Rechnungsschema:

12,5 x Nettajahreskaltmiete oder	
übliche Nettokaltmiete
./. Altersabschlag 0,5 jährl. max. 25 %	
Zwischenwert	-----
Zuschlag von 20 % für Gebäude mit	
nicht mehr als zwei Wohnungen	+.....
<u>= Steuerlicher Ertragswert des bebauten Grundstücks.....</u>	

2.2.3. Nicht vermietbare Grundstücke

Für einige Sonderfälle bebauter Grundstücke, wie Gewerbegrundstücke und Grundstücke, für die sich weder eine Nettokaltmiete noch eine übliche Miete bestimmen läßt, ist die Anwendung eines besonderen Sachwertverfahrens nach § 147 BewG vorgesehen.

Der Grundstückswert ist dann unter getrenntem Ansatz des Wertes des Grund und Bodens und der Gebäude zu ermitteln. Der Wert des Grund und Bodens errechnet sich regelmäßig aus dem um 30% ermäßigten Bodenrichtwert für unbebaute Grundstücke (§ 147 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG). Der Wert des Gebäudes bestimmt sich nach den deutlich niedrigeren ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften des § 147 Abs. 2 S. 2 BewG. Der Nachweis

für einen niedrigeren gemeinen Wert für das gesamte Grundstück ist nicht zulässig³¹⁴, für den Grund und Boden hat der Steuerpflichtige jedoch die Möglichkeit, den niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen, so daß hier z. B. Altlasten abweichend von den Bodenrichtwerten wertmindernd berücksichtigt werden können (R 179 Abs. 2 und Abs. 3 EStR).

2.3. Steuerbefreiungen

2.3.1. Persönliche Freibeträge

Für Grundstücksübertragungen und die schenkungsteuerlichen Auswirkungen sind die durch das Jahressteuergesetz 1997 veränderten persönlichen Freibeträge (§ 16 ErbStG) von Bedeutung, die vom Umfang der persönlichen Steuerpflicht (§ 2 ErbStG) und der anzuwendenden Steuerklasse abhängig sind³¹⁵.

Die Einteilung der Steuerklassen I, II und III bestimmt sich nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Schenker.

Durch Heirat oder Adoption läßt sich eine Erhöhung der persönlichen Freibeträge erreichen, da auch nach einer Adoption von Erwachsenen die Steuerklasse I gilt.

Die persönlichen Freibeträge werden durch die Zusammenrechnungsregel des § 14 ErbStG begrenzt³¹⁶. Durch diese Norm ist sichergestellt, daß innerhalb von zehn Jahren insgesamt kein höherer Freibetrag als in § 16 ErbStG aufgeführt steuerfrei bleibt, wobei jedoch die Möglichkeit besteht, den durch die erste Schenkung nicht aufgebrauchten Teil des persönlichen Freibetrages

³¹⁴ Niedrigerer Teilwert kann aber in Bilanz erfaßt werden (§ 6 I Nr. 7 EStG)

³¹⁵ Rautenberg u. Korezkij, DStR 1999, 81

³¹⁶ Moench u. Höll, S. 225, Rz. 12

durch weitere Erwerbe in den folgenden zehn Jahren auszuschöpfen³¹⁷.

2.3.2. Sachliche Freibeträge

2.3.2.1. Steuerfreie Übertragung von Familienwohnheimen

Ein weiterer bedeutsamer Freibetrag für Grundstücksschenkungen ist die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Danach sind folgende Zuwendungen unter Ehegatten schenkungsteuerfrei:

- Zuwendungen, durch die ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten, inländischen Haus oder einer inländischen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft,
- Zuwendungen, durch die ein Ehegatte den anderen Ehegatten von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung eines Familienwohnheimes freistellt oder
- Zuwendungen, durch die ein Ehegatte nachträgliche Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen für ein Familienwohnheim trägt, das im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten oder im Eigentum des anderen Ehegatten steht.

Diese Steuerbefreiungsvorschrift ist als sachliche Steuerbefreiung neben den persönlichen Freibeträgen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anwendbar und wird auch nicht in die Zusammenrechnung des § 14 ErbStG mit einbezogen. Die Steuerbefreiung kennt keine Höchstbetragsgrenze und ist mehrfach wiederholbar, so daß selbst Luxusimmobilien steuerfrei übertragen werden können³¹⁸.

³¹⁷ Korezkij, ZEV 1998, 291

³¹⁸ Meincke, Kommentar, § 13 ErbStG, Rz. 23

2.3.2.2. Steuerfreiheit bei güterrechtlichen Regelungen

2.3.2.2.1. Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2 ErbStG

§ 5 Abs. 2 ErbStG regelt den Fall, daß der Güterstand zu Lebzeiten der Ehegatten beendet wird oder daß der überlebende Ehegatte im Fall der Beendigung des Güterstandes durch Tod weder Erbe noch Vermächtnisnehmer des Verstorbenen geworden ist.

Ehegatten haben die Wahl zwischen drei Güterständen: den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB), die vertraglichen Güterstände der Gütertrennung (§ 1414 BGB) und der Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB).

Daneben kann zwischen den Ehegatten in den neuen Bundesländern der gesetzliche Güterstand der Errungenschaft des FGB-DDR fortbestehen (Art. 234 § 4 Abs. 2 S. 1 u. 3 EGBGB), wenn ein Ehegatte bis zum 20.10.1992 notariell beurkundet erklärt hat, daß der bisherige Güterstand fortbestehen soll.

Soweit die Ehegatten nichts anderes vereinbaren, leben sie im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 Abs. 1 BGB). Die Wahl der anderen Güterstände, Gütertrennung oder Gütergemeinschaft ist nur durch einen notariellen Ehevertrag (§ 1410 BGB) möglich.

§ 5 Abs. 2 ErbStG behandelt ausdrücklich nur den gesetzlichen Ausgleichsanspruch nach § 1378 BGB, der bei Beendigung des Güterstandes entsteht (§ 1363 Abs. 2 S. 2 BGB) und stellt klar, daß der Erwerb der Ausgleichsforderung durch den ausgleichsberechtigten Ehegatten die Voraussetzungen eines steuerpflichtigen

Vorgangs nach §§ 1, 3 und 7 ErbStG nicht erfüllt³¹⁹. Die Beendigung des gesetzlichen Güterstandes zu Lebzeiten der Ehegatten erfolgt durch Scheidung (§§ 1564 - 1568 BGB), Nichtigkeitserklärung der Ehe (§§ 16 ff. EheG, § 26 EheG, § 1372 BGB), der Aufhebung der Ehe (§§ 28 ff. EheG, § 37 EheG, § 1372 BGB) oder durch vertragliche Vereinbarung eines anderen Güterstandes (§§ 1408, 1414, 1415 BGB).

Die durch § 5 Abs. 2 ErbStG bestätigte Steuerfreiheit umfaßt auch den durch Ehevertrag (§ 1408 BGB) oder durch Vereinbarung anläßlich der Ehescheidung (§ 1378 Abs. 3 S. 2 BGB) modifizierten Ausgleichsbetrag, sofern nicht die Bemessung der Ausgleichsforderung so weit von der gesetzlichen Ausgleichsforderung entfernt ist, daß in ihr eine teilweise freigebige Zuwendung zu sehen ist. Zurecht weist die Literatur daraufhin, daß nach der Lebenserfahrung Eheleute durch Ehevertrag oder Scheidungsvereinbarungen regelmäßig nur güterrechtliche Lösungen treffen, so daß freigebige Zuwendungen den Ausnahmefall darstellen³²⁰.

Die unterschiedliche Entwicklung des Vermögens der Ehegatten während der Ehe wird durch einen Anspruch nach § 1378 Abs. 1 BGB in der Weise ausgeglichen, in dem jeder von ihnen zur Hälfte an dem Mehrvermögen des anderen teilnimmt. Zur Berechnung des Zugewinns sind bei jedem Ehegatten in getrennten Rechenvorgängen der Wert des Anfangsvermögens und der Wert des Endvermögens unter Berücksichtigung der Zu- und Abrechnungen nach §§ 1374 ff. BGB zu berechnen. Für die Berechnung des Anfangsvermögens ist der Stichtag der Eintritt des Güterstandes. Für das Endvermögen ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem der gesetzliche Güterstand beendet wird (§§ 1374 Abs. 1, 1375 Abs. 1 BGB). Soweit die Ehegatten kein Verzeichnis über ihr

³¹⁹ BFH v. 10.03.1993, BStBl. II 1993, 510

Anfangsvermögen errichtet haben, besteht zivilrechtlich die widerlegbare Vermutung, daß kein Anfangsvermögen bestanden hat und deshalb das Endvermögen den Zugewinn darstellt (§ 1377 Abs. 3 BGB).

2.3.2.2.2. Tilgung der Ausgleichsforderung

Soweit Grundbesitzübertragungen in Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruches erfolgen, sind sie nicht schenkungsteuerpflichtig, da die Übertragung von Gegenständen unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung an die Stelle der Ausgleichsforderung tritt (§ 1383 Abs. 1 BGB)³²¹. Die güterrechtliche Ausgleichsforderung ist ein auf Zahlung von Geld gerichteter Anspruch. Dies gilt auch dann, wenn die Forderung von dem Verpflichteten einvernehmlich mit dem Berechtigten durch Übertragung von Grundstücken erfüllt wird. Folglich ist nicht der Steuerwert, sondern der Nennwert für die Berechnung, ob die Grundstücksübergabe die Höhe der gesetzlichen güterrechtlichen Ausgleichsforderung übersteigt, maßgebend³²². Der steuerliche Grundstückswert kommt erst zum Tragen, wenn der Verkehrswert des Grundstückes über den Betrag der Ausgleichsforderung hinausgeht, so daß eine gemischte freigebige Zuwendung des Ausgleichsverpflichteten an den Ausgleichsberechtigten vorliegt. Im Rahmen der dann nach § 7 ErbStG für die gemischte Schenkung zu ermittelnden Verhältnisrechnung ist der Steuerwert des Grundbesitzes von Belang³²³. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist der Ehegatte, der aufgrund der Vereinbarungen bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft die überhöhte Ausgleichsforderung geltend macht, entsprechend objektiv bereichert. Für den subjektiven

³²⁰ Meincke, § 5 ErbStG Rz. 41

³²¹ ebenso R 12 Abs. 1 S. 3 ErbStR

³²² Kapp/Ebeling, § 5 ErbStG Rz. 84

³²³ Troll/Gebel/Jülicher, § 5 ErbStG Rz. 61

Willen des Zuwendenden soll die Kenntnis genügen, daß der andere Ehegatte keinen Rechtsanspruch auf die Vereinbarung und die dadurch sich erhöhende Ausgleichsforderung hatte und auch kein rechtlicher Zusammenhang mit einer Gegenleistung des anderen Ehegatten bestand³²⁴.

Fraglich ist, ob die Ausführungen des BFH und der Finanzverwaltung zu den sog. unbenannten Zuwendungen sachgerecht sind.

Zivilrechtlich ist umstritten, ob bei der ehebedingten Zuwendung die im subjektiven Tatbestand der Schenkung vorausgesetzte Einigung beider Teile über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung fehlt³²⁵ oder ob die unbenannte Zuwendung nicht objektiv unentgeltlich ist³²⁶. Eine Entscheidung über den bürgerlich-rechtlichen Meinungsstreit kann dahin stehen, weil § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht nur Schenkungen, sondern auch sonstige freigebige Zuwendungen erfaßt. Da unbenannte Zuwendungen in der Regel nicht der Erfüllung einer durch die eheliche Lebensgemeinschaft begründeten Verpflichtung dienen und auch nicht rechtlich abhängig von einer den Erwerb ausgleichenden Gegenleistung des anderen Ehegatten sind, ist der objektive Tatbestand der freigebigen Zuwendung regelmäßig durch eine solche ehebezogene Zuwendung verwirklicht³²⁷. Die Annahme einer gemischten Schenkung bei Vorliegen dieses Sachverhaltes führt steuerlich zu einem vom Gesetzgeber gewollten Ergebnis, nur den gesetzlichen Zugewinnausgleichserwerb von der Besteuerung auszunehmen und ist m. E. rechtlich nicht zu beanstanden.

³²⁴ BFH v. 02.03.1994, BStBl. II 1994, 368-370

³²⁵ BGH v. 26.11.1981, NJW 1982, 1093

³²⁶ BGH v. 24.03.1983, NJW 1983, 1611

³²⁷ Gebel, DStZ 1993, 456;
Dötsch, DStR 1994, 642

2.3.2.2.3. Frühere Zuwendungen unter Ehegatten

Schenkungen und unbenannte Zuwendungen zwischen Ehegatten sind bei Beendigung des Güterstandes auf die Ausgleichsforderung des Berechtigten anzurechnen, wenn sie ihm von dem anderen Ehegatten durch Rechtsgeschäft unter Lebenden zugewendet wurden und dabei die Anrechnung bestimmt worden ist (§ 1380 Abs. 1 S. 1 BGB). Wurde keine Anrechnungsbestimmung getroffen, ist im Zweifel anzunehmen, daß die Zuwendung angerechnet werden soll, wenn ihr Wert den Wert von Gelegenheitsgeschenken übersteigt, die nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sind (§ 1380 Abs. 1 S. 2 BGB). Diese Vorausempfänge können als freigebige Zuwendungen der Schenkungsteuer unterliegen, da erst nach Beendigung des Güterstandes die Höhe der nicht steuerbaren Ausgleichsforderung feststeht (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Soweit später eine Anrechnung auf den Zugewinn erfolgt, sieht das Gesetz eine Erstattung der für den Vorausempfang bereits entrichteten Schenkungsteuer vor (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

2.3.2.2.4. Verzicht auf die Ausgleichsforderung

Fraglich ist, ob in dem Verzicht auf den Zugewinnausgleich eine freigebige Zuwendung an den ausgleichsverpflichteten Ehegatten zu sehen ist. Sowohl in der Literatur als auch in der Finanzverwaltung wird zu Recht die Auffassung vertreten, daß eine Schenkung nur für den Fall in Betracht kommt, wenn die Ausgleichsforderung bereits vor der vertraglichen Vereinbarung entstanden war³²⁸. Eine Schenkung liegt nach § 517 BGB nicht vor, wenn jemand auf ein noch nicht endgültig erworbenes Recht verzichtet. Da die Ausgleichsforderung erst mit Beendigung des Güterstandes entsteht

³²⁸ Christoffel/Geckle/Pahlke/Harnischfeger, § 5 ErbStG Rz. 51

(§ 1378 Abs. 3 S. 1 BGB), können die vor diesem Zeitpunkt getroffenen Vereinbarungen keine freigebige Zuwendung an den Ehegatten darstellen. Ebenso wenig ist eine Schenkung anzunehmen, wenn der später ausgleichsberechtigte Ehegatte Schenkungen des ausgleichsverpflichteten Ehegatten an Dritte zustimmt und es unterläßt, den verschenkten Betrag seiner späteren Ausgleichsforderung hinzuzurechnen (§ 1375 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 BGB). Auch dieser Sachverhalt ist ein Unterlassen eines Vermögenserwerbs nach § 517 BGB und gilt nicht als Schenkung³²⁹. Derselbe Grundsatz gilt für einen Wechsel von dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft zum Güterstand der Gütertrennung unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Verzichtes auf den Ausgleich des Zugewinns. Mangels Vorliegen einer zivilrechtlichen Schenkung fehlt es an einem Besteuerungstatbestand.

2.3.2.2.5. Vorzeitiger Zugewinnausgleich

Die Ehegatten können durch ehevertragliche Vereinbarung auch während des bestehenden Güterstandes den Zugewinn vorzeitig ausgleichen. Eine klageweise Erzwingung des vorzeitigen Ausgleichs ohne Vereinbarung ist möglich für den Fall des über dreijährigen Getrenntlebens oder wenn eine erhebliche Gefährdung der zukünftigen Ausgleichsforderung zu besorgen ist (§§ 1385, 1386 BGB).

Fraglich ist, ob die Steuerfreiheit des § 5 Abs. 2 ErbStG auch den vom Ehegatten erzwungenen vorzeitigen Zugewinnausgleich und den vertraglich vereinbarten vorzeitigen Zugewinnausgleich ohne Beendigung des Güterstandes umfaßt.

³²⁹ So auch Meincke, Kommentar, § 5 ErbStG Rz. 42

In den Fällen des vorzeitigen Zugewinnausgleichs beim Getrenntleben der Ehegatten oder in den im Gesetz genannten sonstigen Fällen (§ 1385 ff. BGB) endet die Zugewinnngemeinschaft kraft Gesetzes mit der Rechtskraft des Urteils und es tritt Gütertrennung ein (§ 1388 BGB). Der Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 2 ErbStG nimmt die hierbei entstehende Ausgleichsverpflichtung des Ehegatten von der Besteuerung aus³³⁰.

Bei einer freiwilligen Vereinbarung des vorzeitigen Zugewinnausgleichs bleibt dagegen der gesetzliche Güterstand bestehen, so daß die dadurch entstehende Ausgleichsforderung nicht von dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 2 ErbStG umfaßt wird. Die Ausgleichsforderung könnte nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als freigebige Zuwendung steuerpflichtig sein. In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, daß § 5 Abs. 2 ErbStG für die freiwilligen Ausgleichsforderungen entsprechend anwendbar sei, weil es den Eheleuten freistehe, den gesetzlichen Güterstand jederzeit zu beenden, den Zugewinn steuerfrei auszugleichen und dann den gesetzlichen Güterstand neu zu begründen. Insoweit sei eine Besteuerung der Ausgleichsforderung während des bestehenden Güterstandes nicht zu rechtfertigen³³¹. Die Finanzverwaltung verneint dagegen eine entsprechende Anwendung und erklärt § 5 Abs. 2 ErbStG ausdrücklich in R 12 Abs. 3 ErbStR für nicht anwendbar, wenn Ehegatten durch Ehevertrag den während des bisherigen Bestehens des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft entstandenen Zugewinn ausgleichen, ohne diesen Güterstand selbst zu beenden.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist meiner Auffassung nach zutreffend. Die Vorschrift des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG regelt, daß die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt, soweit in

³³⁰ ebenso Christoffel/Geckle/Pahlke/§ 5 ErbStG Rz. 50

den Fällen des § 5 Abs. 2 unentgeltliche Zuwendungen auf die Ausgleichsforderung angerechnet worden sind. Der Gesetzgeber geht folglich davon aus, daß die Zuwendungen unter Ehegatten während des Bestehens der Zugewinnngemeinschaft den Charakter einer unentgeltlichen Zuwendung haben und von der Schenkungsteuer erfaßt werden³³². Hätte der Gesetzgeber den vorweggenommenen Zugewinnausgleich nicht für steuerbar gehalten, verlöre die Korrekturvorschrift des § 29 ErbStG ihren Sinn³³³. Der vorzeitige Zugewinnausgleich ist als Vorausempfang bei fortbestehender Zugewinnngemeinschaft zu werten³³⁴ und nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig.

2.3.2.2.6. Wechsel des Güterstandes

Die Ehegatten können den gesetzlichen oder einen gewählten Güterstand während des Bestehens der Ehe jederzeit (auch mehrfach) aufgeben, um zu einem anderen Güterstand überzugehen oder den zunächst gewählten Güterstand zu ändern (§ 1408 BGB).

Bestand zunächst Gütertrennung, löst der Wechsel zur Zugewinnngemeinschaft keine schenkungsteuerlichen Folgen aus. Beim Wechsel zum Güterstand der Gütergemeinschaft wird dagegen die dabei eintretende Bereicherung des weniger vermögenden Ehegatten als Schenkung unter Lebenden behandelt (§ 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

Bestand zunächst Gütergemeinschaft, bewirkt sowohl der Wechsel zur Zugewinnngemeinschaft wie auch zur Gütertrennung, daß das Gesamtvermögen grundsätzlich hälftig auf die Ehegatten verteilt

³³¹ Dötsch, DStR 1994, 642

³³² Meincke, § 29 ErbStG, Rz. 10

³³³ BFH v. 02.03.1994, BStBl. II 1994 370

³³⁴ Troll/Gebel/Jülicher, § 5 ErbStG Rz. 63

wird. Diese Verteilung führt nicht zu einem schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand, da sich die bisherige Berechtigung der Ehegatten an dem gemeinsamen Vermögen nur in anderer Form fortsetzt³³⁵.

Bestand zunächst Zugewinnngemeinschaft, ist bei einem Wechsel zur Gütergemeinschaft § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG anwendbar. Die bei diesem Wechsel entstehende Zugewinnausgleichsforderung ist nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbar.

Bestand zunächst Zugewinnngemeinschaft und erfolgt ein Wechsel zur Gütertrennung durch die ausdrückliche Vereinbarung oder durch Ausschluß des zukünftigen Zugewinns oder des Versorgungsausgleiches nach § 1414 BGB, wird die entstehende Ausgleichsforderung des Ehegatten mit dem geringeren Zugewinn nicht besteuert (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Bei großen Vermögen stellt diese Möglichkeit eine steuersparende Gestaltung der Vermögensübertragungen dar, die vertraglich ein Rücktrittsrecht für den vermögenderen Ehegatten für den Fall der Scheidung der Ehe vorsehen sollte³³⁶. Fraglich ist, ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, wenn die Ehegatten nach der Durchführung des Zugewinnausgleiches wieder von der vereinbarten Gütertrennung zur gesetzlichen Zugewinnngemeinschaft zurückwechseln. Meiner Auffassung erfolgt eine derartige Vereinbarung im Rahmen der steuerlich zulässigen Gestaltungsfreiheit, wenn der zeitliche Abstand den Meinungswechsel plausibel erscheinen läßt. Ein Wechsel binnen kürzester Zeitspanne kann dagegen auf einen Mißbrauch hindeuten. Das ErbStG sieht eine Beschränkung auf einen nur einmaligen Wechsel des Güterstandes nicht vor. Steuerliche Motive bei der Wahl der Güterstände stellen auch

³³⁵ Moench, § 5 ErbStG, Rz. 72

³³⁶ Brambring, ZEV 1996, 253 f.

keinen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten dar³³⁷, da der mehrfache Wechsel eines Güterstandes eine nach dem Bürgerlichen Recht angemessene Möglichkeit zur Regelung des Zugewinnausgleiches ist³³⁸.

Der Rückwechsel von der Gütertrennung zur Zugewinnsgemeinschaft hat keine schenkungsteuerlichen Folgen. Aus steuerlichen Gründen ist dieser Wechsel zu empfehlen, wenn der vermögendere Ehegatte auch zukünftig einen höheren Zugewinn erzielt oder wegen seines Alters oder Krankheit voraussichtlich vorversterben wird. Für diesen Fall stünde dem letztversterbenden Ehegatten der erbrechtliche Zugewinnausgleichsfreibetrag nach § 5 Abs. 1 ErbStG erneut zu.

Der Wechsel vom Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft als gesetzlicher Güterstand der ehemaligen DDR zur Zugewinnsgemeinschaft oder einem vertraglichen Güterstand ist das gemeinschaftliche Vermögen nach § 39 FGB-DDR zu gleichen Teilen auf die Ehegatten zu verteilen. Wie auch der Zugewinnausgleichsanspruch ist der Ausgleichsanspruch nicht steuerbarer Erwerb nach § 5 Abs. 2 ErbStG³³⁹.

2.3.2.2.7. Vereinbarungen über das Anfangsvermögen bei der Zugewinnsgemeinschaft

Die Aktiv- und Passivwerte des Anfangs- und Endvermögens sind mit ihren wirklichen Werten d. h. mit den Verkehrswerten anzusetzen (§ 1376 Abs. 1-3 BGB). Nach ständiger Rechtsprechung des BGH wird dabei der Zugewinn nicht nach der Differenz der Nominalwerte berechnet, sondern es findet eine Umrechnung der

³³⁷ ebenso Moench, Kommentar, § 5 ErbStG, Rz. 75

³³⁸ Kruse, StuW 1993, 7

³³⁹ Moench, DStR 1991, 305

Aktivwerte des Anfangsvermögens in den Geldwert des Endvermögens statt, um einen Entwertungsgewinn auszuschalten³⁴⁰. Das Anfangsvermögen wird aufgrund des vom Statistischen Bundesamt berechneten Lebenshaltungskostenindexes umgerechnet und mit dem Endvermögen zur Zeit der Beendigung des Güterstandes verglichen. Für das Anfangsvermögen wird der Betrag angesetzt, der sich ergibt, wenn das ursprüngliche Anfangsvermögen mit dem Lebenshaltungsindex zur Zeit der Beendigung des Güterstandes multipliziert und anschließend durch den Lebenshaltungsindex zur Zeit des Eintritts des Güterstands dividiert wird. Durch diese Rechenoperation erhöht sich der Ansatz des Anfangsvermögens, und die Zugewinne beider Ehegatten können je nach dem Umfang des beiderseitigen Anfangsvermögens ganz erheblich niedriger ausfallen. Die Wertsteigerung des Anfangsvermögens ist auch für erb- und schenkungsteuerliche Zwecke aus der Berechnung der Ausgleichsforderung zu eliminieren³⁴¹. Die Diskussion, ob das bis zum Erlaß der Erbschaftsteuerrichtlinien seitens der Finanzverwaltung eingeräumte Wahlrecht, die Ausgleichsforderung auch ohne Inflationsausgleich zu beenden, unter dem Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bedenklich sei³⁴², ist damit beendet worden. Die jetzige Regelung der Finanzverwaltung ist meiner Meinung nach nicht zu beanstanden, da sie an die bürgerlich-rechtliche Berechnung des Zugewinnausgleichs anknüpft.

Fraglich ist, wie die von Ehegatten getroffenen Vereinbarungen über das Anfangsvermögen steuerlich zu beurteilen sind. Zivilrechtlich sind Modifizierungen des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft zulässig. So kann ein von den gesetzlichen Verhältnissen des Anfangs- oder Endvermögens abweichender

³⁴⁰ BGH v. 13.10.1983, NJW 1984, 434

³⁴¹ H 11 (3) ErbStR

³⁴² Meincke, Kommentar, § 5 ErbStG, Rz. 14

Zeitpunkt festgelegt werden; bestimmte Vermögensteile, wie z. B. das Betriebsvermögen eines Ehegatten können ausgeklammert werden; die gesetzliche Anteilsquote von 50 % kann erhöht oder ermäßigt werden; auch die Festlegung einer abweichenden Höhe des Anfangs- oder Endvermögens ist möglich. Diese von den gesetzlichen Vorschriften der §§ 1373-1383 und § 1390 BGB abweichenden Vereinbarungen bleiben für die Berechnung des steuerfreien Zugewinnausgleichsfreibetrages bei Beendigung des Güterstandes durch den Tod des Ehegatten nach § 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG für die Berechnung der Ausgleichsforderung unberücksichtigt. Nach der Begründung des Gesetzgebers sollen hierdurch mißbräuchliche Gestaltungsmöglichkeiten verhindert werden. Ehevertragliche Vereinbarungen über Berechnungsgrößen des fiktiven Zugewinnausgleichs, die von den im BGB festgelegten Rechnungsgrößen abweichen und dadurch eine Erhöhung der für erbschaftsteuerliche Zwecke zu ermittelnden fiktiven Ausgleichsforderung bewirken, sind nach § 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG unbeachtlich³⁴³. Nach § 5 Abs. 1 S. 3 ErbStG findet die zivilrechtliche Vermutung des § 1377 Abs. 3 BGB, daß im Innenverhältnis zwischen den Eheleuten beim Fehlen eines Vermögensverzeichnisses über das Anfangsvermögen das gesamte Endvermögen eines Ehegatten dessen Zugewinn darstelle, bei der Erbschaftsteuer keine Anwendung. Auch die rückwirkende Begründung einer Zugewinnngemeinschaft durch Ehevertrag führt nicht zur Steuerbefreiung desjenigen Teils des steuerlichen Nachlaßwertes, der vor Begründung der Zugewinnngemeinschaft aufgelaufen ist, da als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes der Tag des Vertragsabschlusses gilt (§ 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG).

Fraglich ist, ob der rückwirkend vereinbarte Zugewinnausgleich auch für die Berechnung der güterrechtlichen Ausgleichsforderung

³⁴³ Christoffel/Geckle/Pahlke, § 5 ErbStG, Rz. 44, 45

nach § 5 Abs. 2 ErbStG unbeachtlich ist und oder ob § 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG nur den fiktiven Zugewinnausgleichsbetrag betrifft, der beim Tode eines Ehegatten steuerfrei ist. Weiter ist fraglich, ob die Besteuerung des rückwirkend begründeten Zugewinnausgleichsanspruchs auch für den Fall gilt, in dem der überlebende Ehegatte die Erbschaft oder das ihm ausgesetzte Vermächtnis ausschlägt und seinen „kleinen“ Pflichtteil und seinen tatsächlichen Zugewinnausgleichsanspruch nach § 1371 Abs. 2 BGB aus dem Nachlaß geltend macht.

Der Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG umfaßt diese beiden Sachverhalte nicht. Vielmehr sind diese beiden Varianten nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbar, dessen Regelung durch die in § 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG getroffene Anordnung unberührt bleibt³⁴⁴. Die Vereinbarung eines rückwirkenden Zugewinnausgleiches ist folglich unter erbschaft- wie schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten weiterhin sinnvoll, da die Steuerfreiheit auch nach der durch das StMBG eingeführten Änderung des § 5 Abs. 1 ErbStG unverändert fort gilt, sofern der rechnerisch ermittelte Ausgleichsanspruch bei lebzeitiger Auflösung der Zugewinngemeinschaft oder bei Auflösung durch den Tod neben dem kleinen Pflichtteil geltend gemacht wird. Durch die Vereinbarung eines rückwirkenden Zugewinnausgleiches ist auch weiterhin die Möglichkeit gegeben, in Anrechnung auf den Zugewinnausgleichsanspruch Grundvermögen, dessen Übergabe nicht bereits als Familienwohnheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG steuerbefreit ist, auf den ausgleichsberechtigten Ehegatten schenkungsteuerfrei zu übertragen³⁴⁵.

Auch Vereinbarungen über die Höhe des Anfangs- und Endvermögens führen zur Steuerfreiheit, soweit hierdurch nicht Vermögensverlagerungen über den zivilgesetzlich bestimmten

³⁴⁴ Kuhlmann/Jebens, DB 1994, 1156

Umfang des Zugewinnausgleichs hinaus getroffen werden³⁴⁶. Dagegen ist eine erhöhte güterrechtliche Ausgleichsforderung durch die Vereinbarung eines abweichenden Anfangsvermögens eine steuerpflichtige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, soweit der andere Ehegatte durch sie objektiv bereichert wird³⁴⁷. Diese von der Verwaltung angenommene Grenze der Steuerfreiheit ist sachgerecht, da der Gesetzgeber nicht jede Vermögensverlagerung zwischen Ehegatten von der Besteuerung ausnehmen wollte; ansonsten hätte es der Regelung des § 5 Abs. 2 ErbStG nicht bedurft.

Eine weitere Grenze der Steuerfreiheit ist der Anspruchserwerb in der Person des ausgleichsberechtigten Ehegatten. Geht der Anspruch kraft Erbfolge auf die Erben des ausgleichsberechtigten Ehegatten über, ist der Ausgleichsanspruch ein nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtiger Tatbestand³⁴⁸.

2.3.3. Steuertarife und Steuerprogression

Die Höhe der Besteuerung richtet sich zum einen nach der verwandtschaftlichen Stellung der Beteiligten zueinander, zum anderen nach dem Wert des verschenkten Grundbesitzes, so daß hier von einer „doppelten Progression“ gesprochen werden kann³⁴⁹. Je entfernter der Verwandtschaftsgrad und je höher die Schenkung, desto mehr potenziert sich die Höhe der Schenkungsteuerbelastung.

Eine Milderung der Stufentarife ist durch den Härteausgleich nach § 19 Abs. 3 ErbStG für den Steuersprung von einer Tarifstufe zur anderen vorgesehen, da beim Übergang von einer zur nächsten

³⁴⁵ Kuhlmann/Jebens, DB 1994, 1158

³⁴⁶ Weinmann, DStR 1994, 383

³⁴⁷ R 12 Abs. 2 S. 2 u. 3 ErbStR

³⁴⁸ Meincke, Kommentar, § 5 ErbStG, Rz. 40

³⁴⁹ Moench, DStR 1996, 727

Stufe der gesamte Erwerb von dem höheren Steuersatz der nächsten Stufe erfaßt wird. Die Wirkung der Abschwächung ist jedoch begrenzt auf Erwerbe bis zu DM 1.000.000,-, so daß z. B. bei der Steuerklasse III, zu der auch nichteheliche Lebensgemeinschaften gehören, jeder Mehrerwerb im Umfang von 75 v. H. der Besteuerung unterliegt³⁵⁰.

2.4. Rücktritt und Widerruf

In der schenkungsteuerlichen Literatur war lange Zeit umstritten, ob eine Bereicherung vorliegt, wenn sich der Schenker einen Widerruf der Grundstücksschenkung vorbehält.

Langenfeld und Knobbe-Keuk vertraten die Auffassung, daß ein freier Widerrufsvorbehalt oder Rückforderungsrechte einer Bereicherung des § 7 ErbSt entgegenstünden, weil eine freigebige Zuwendung eine endgültige materielle Bereicherung voraussetze, für die ein nur formaler Eigentums- oder sonstiger Übergang nicht ausreiche³⁵¹.

Der BFH schloß sich zunächst dieser Meinung an³⁵², änderte dann jedoch mit Urteil vom 13.09.1989 seine Ansicht mit der Begründung, daß auch bürgerlich-rechtlich eine Schenkung unter freiem Widerrufsvorbehalt aus dem Vermögen des Zuwendenden ausscheide, in das Vermögen des Empfängers übergehe und folglich eine auf der causa der unentgeltlichen Zuwendung beruhende Vermögensverschiebung stattgefunden habe³⁵³. Zu Recht führt der BFH aus, daß eine Schenkung zwar aufgrund eines Widerrufsvorbehaltes oder vereinbarter Rücktrittsrechte wieder

³⁵⁰ Meincke, Kommentar, § 19 ErbStG, Rz. 7

³⁵¹ Knobbe – Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht S. 989;
Langenfeld, Grundstückszuwendungen im Zivil- und Steuerrecht, S. 49 Tz. 99

³⁵² BFH v. 28.11.1984, BStBl. II 1986, 160

³⁵³ BFH v. 13.09.1989, BStBl. II 1989, 1035

entfallen könne; dies habe jedoch keinen Einfluß auf die bereits eingetretene Bereicherung, da der Beschenkte über den Zuwendungsgegenstand nach § 137 BGB zunächst dinglich unbeschränkt verfügen kann. Auch ein bedingter Rückauflassungsanspruch des Schenkers hinsichtlich eines zugewendeten Grundstücks, der durch eine Rückauflassungsvormerkung gesichert wird und die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Beschenkten beschränkt, steht der Annahme einer Bereicherung nicht entgegen³⁵⁴.

Die Schenkungsteuerschuld entsteht somit unabhängig von vereinbarten Widerrufsvorbehalten oder Rücktrittsrechten³⁵⁵. Für den Fall der Rückgabe des geschenkten Grundstücks aufgrund des Widerrufsvorbehaltes oder der vereinbarten Rückforderungsrechte ist die für den ursprünglichen Erwerb gezahlte Schenkungsteuer gemäß § 29 ErbStG zu erstatten.

Soweit der Beschenkte trotz der Rückgabe des Grundstücks die bisher gezogenen Nutzungen wie z. B. Miet- oder Pachterträge behalten darf, bleibt er nach Abzug seiner mit den Einnahmen verbundenen Aufwendungen bereichert mit der Folge, daß die gezahlte Schenkungsteuer in Höhe der bleibenden Bereicherung nach § 29 Abs. 2 ErbStG nicht erstattet wird³⁵⁶.

2.5. Unbenannte Zuwendungen und Ausstattungen

Grundstückszuwendungen zwischen Ehegatten stellen nach der Rechtsprechung des BGH ³⁵⁷einen eigenen Vertragstyp dar, da sie

³⁵⁴ BFH v. 13.09.1989, BStBl. II 1989, 1036

³⁵⁵ Jülicher, DStR 1998, 1980

³⁵⁶ Jülicher, DStR 1998, 1984

³⁵⁷ BGH v.08.07.1982, NJW 1982, 2236

einen eigenen familienrechtlichen Charakter haben und sich nicht unter dem Begriff der Schenkung einordnen lassen³⁵⁸. Der BGH bezeichnet diese Zuwendungen auch als „unbenannte Zuwendungen“ oder ehebedingte Zuwendungen, da der Grund in der ehelichen Lebensgemeinschaft und in dem freiwilligen vorweggenommenen Zugewinnausgleich zu sehen sei. Die Literatur hat diese Begründungen übernommen und nimmt ebenfalls einen Vertrag besonderer Art an, auf den die Rückgewährbestimmungen der §§ 528 und 530 BGB keine Anwendung finden³⁵⁹.

Bei einer Scheidung der Ehe werden die Zuwendungen im Rahmen des Zugewinnausgleichs gem. § 1380 BGB berücksichtigt. Eine Rückübereignung kann nur unter dem Gesichtspunkt des Wegfalls der Geschäftsgrundlage in extremen Ausnahmefällen bei erheblicher Unzumutbarkeit verlangt werden³⁶⁰.

Obwohl unbenannte ehebedingte Zuwendungen wegen ihres spezifisch familienrechtlichen Charakters nach zivilrechtlicher Betrachtung keine Schenkungen im Sinne der §§ 516 BGB darstellen, unterliegen sie nach der neuen Rechtsprechung des BFH vom 02.03.1994 der Schenkungsteuer, soweit die übrigen Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 ErbStG erfüllt sind³⁶¹.

Bis zum Jahre 1994 folgte der BFH der zivilrechtlichen Beurteilung des BGH und nahm ehebedingte Zuwendungen von der Schenkungsteuer aus³⁶². Die geänderte Rechtsprechung begründet der BFH mit dem Hinweis, daß unbenannte ehebedingte Zuwendungen grundsätzlich objektiv unentgeltlich sind, weil sich

³⁵⁸ Lipp, JuS 1993, 93; Morhard, NJW 1987, 1735

³⁵⁹ Graba, NJW 1987, 1721;

Morhard, NJW 1987, 1734

³⁶⁰ BGH v. 08.07.1982, NJW 1982, 2237

³⁶¹ BFH v. 02.03.1994, BStBl. II 1994, 366

³⁶² BFH v. 15.02.1989, NJW 1989, 1986

aus der Ehe keine Verpflichtung zur Verteilung des Vermögens ergebe. Das Urteil des BFH hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 1996 grundsätzlich bestätigt. Durch die Einfügung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und die dort geregelte steuerfreie Übertragung eines Familienwohnheims hat der Gesetzgeber klargestellt, daß alle übrigen ehebedingten Zuwendungen grundsätzlich der Schenkungsteuer unterliegen³⁶³.

Auch für Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten geht das Jahressteuergesetz 1997 folglich grundsätzlich von einer Schenkungsteuerpflicht aus.

Zivilrechtlich gilt eine Grundstücksübertragung von Eltern an ein Kind mit Rücksicht auf seine Verheiratung oder auf die Erlangung einer selbständigen Lebensstellung nur insoweit als Schenkung, als sie das den Vermögensverhältnissen der Eltern entsprechende Maß übersteigt (§ 1624 BGB). Soweit die Übertragung von Grundbesitz im Rahmen einer angemessenen Ausstattung erfolgt, ist bürgerlich-rechtlich eine Rückforderung der Ausstattung nach erfolgter Übertragung ausgeschlossen³⁶⁴.

Schenkungssteuerlich sind Grundstücke und alle anderen Gegenstände, die im Rahmen einer Ausstattung übertragen werden, als eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtig, soweit die steuerlichen Freibeträge des § 13 Abs. 1 Nr. 1 a ErbStG überschritten werden³⁶⁵.

3. Stellungnahme zur schenkungssteuerlichen Behandlung von Grundbesitz

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit seinen Beschlüssen vom 22.06.1995 die Erbschaftbesteuerung von Grundvermögen insofern

³⁶³ Brambring, ZEV 1996, 250

³⁶⁴ Theilacker, S. 5

³⁶⁵ Hausratsfreibetrag bei Erwerb von Personen der StKl. I DM 80.000,-

mit dem Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt, als sie die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer für Grundbesitz nach § 19 BewG auf der Grundlage von Einheitswerten auf den 01. Januar 1964, für Kapitalvermögen hingegen zu Gegenwartswerten ansetzt³⁶⁶.

Nach den Ausführungen des Bundesverfassungsgerichtes ist der Gesetzgeber verpflichtet, für die Besteuerung des Grundvermögens gegenwartsnahe Werte zugrunde zu legen³⁶⁷.

3.1. Gebot der Bewertungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG

Der Gesetzgeber hat einen weitgehenden Entscheidungsspielraum hinsichtlich der von ihm getroffenen Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bemessung des Steuersatzes. Nach der Regelung des Ausgangstatbestandes hat er aber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen³⁶⁸.

Fraglich ist, ob durch die gesetzlichen Regelungen des Jahressteuergesetzes 1997 die notwendigen verfassungsrechtlichen Vorgaben erfüllt worden sind.

Die Bundesregierung hat in dem Entwurf des JStG 1997 als Zielsetzung vermerkt³⁶⁹: „Neuregelung der Erbschaft- und Schenkungsteuer aufgrund der Beschlüsse des BVerfG“, so daß zu prüfen ist, ob dieses Ziel für die Besteuerung von Grundvermögen umgesetzt worden ist.

³⁶⁶ BVerfG v. 22.06.1995, BVerfGE 1995, 172

³⁶⁷ BVerfG v. 22.06.1995, a.a.O., 177

³⁶⁸ BVerfG v. 22.06.1995, a.a.O., 136

³⁶⁹ BR-Drucks. 390/96; Vorblatt des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung zum JStG 1997

Das JStG 1997 enthält in § 19 ErbStG als Grundsatz für alle Vermögensarten einen einheitlichen Steuertarif. Als Ausnahme ist eine Tarifbegrenzung für den Erwerb von Betriebsvermögen und von wesentlichen Anteilen an Kapitalgesellschaften in § 19 a ErbStG vorgesehen, um die Fortführung von Betrieben steuerlich nicht zu gefährden³⁷⁰.

Für die wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter der im BewG beschriebenen Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Betriebsvermögen, Grundvermögen und sonstiges Vermögen) müssen nach Art. 3 Abs. 1 GG Bemessungsgrundlagen festgelegt werden, die in Relation zueinander realitätsgerecht ermittelt werden. Es ist dabei nicht entscheidend, ob hierfür das richtige Wertniveau getroffen worden ist. Vielmehr kommt es für eine gleichmäßige Lastenverteilung allein darauf an, ob die den einzelnen Wirtschaftsgütern zugemessenen Werte im richtigen Verhältnis zueinander stehen. Dabei ist es durchaus zulässig, die wirklichen Werte - durchgehend - zu einem bestimmten Prozentsatz zu erfassen und zum Ausgleich dafür einen höheren Steuersatz anzuwenden³⁷¹.

3.2. Gemeiner Wert als Bewertungsmaßstab

Soweit das BVerfG die Forderung nach einer realitätsgerechten Wertrelation betont, wird auf die Systemgerechtigkeit der Bestimmungen verwiesen. Da der Gesetzgeber das sonstige Vermögen zum Kurswert (Wertpapiere § 11 Abs. 1 BewG), zum gemeinen Wert (nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften § 11 Abs. 2 BewG), zum Nennwert (Geld und Kapitalforderungen § 12 Abs. 1 BewG), zum Rückkaufswert (noch nicht fällige Lebensversicherungsansprüche § 12 Abs. 4 S. 2 BewG) oder zum

³⁷⁰ Meincke, Kommentar, § 19 a ErbStG, Rz. 1

³⁷¹ BVerfG v. 22.06.1995, a.a.O., 172, 173

Kapitalwert (wiederkehrende Nutzungen und Leistungen §§ 13, 14 BewG) erfaßt, diese Vermögenswerte somit letztlich den exakten Marktwerten entsprechen, hat er damit einen übergeordneten Bewertungsmaßstab geschaffen. Dieser ist mit dem Preis festgelegt, der als gemeiner Wert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 BewG)³⁷². Für den Ansatz der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist folglich auch im übrigen von Verkehrswerten auszugehen, da eine relationsgerechte Abbildung nur auf dem Marktwertniveau geschehen kann. Ansonsten müßten für alle Wirtschaftsgüter fiktive, marktfremde Werte berechnet werden³⁷³.

Soweit in der Literatur ausgeführt wird, daß der Ertragswert der maßgebliche Bewertungsmaßstab sei³⁷⁴, wäre dem nur zuzustimmen, wenn durchgehend ein Ertragswertverfahren angewendet würde. Für die Auswahl der Bewertungsmaßstäbe kann zwar nach der jeweiligen Steuerart unterschieden werden³⁷⁵. Die Anwendung des ausgewiesenen Bewertungsmaßstabes muß aber folgerichtig durchgeführt werden; eine differierende Bewertung, die von Wirtschaftsgut zu Wirtschaftsgut wechselt, steht mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht in Einklang. Insofern ist das gesetzgeberische Ermessen begrenzt.

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gibt als Bemessungsgrundlage die Bereicherung des Erwerbers in § 10 Abs. 1 ErbStG vor. Diese Steuer belastet somit einen außerordentlichen Vermögenszugang des Erwerbers und nicht ruhendes, vorhandenes Vermögen. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist somit Anfallsteuer, wie es das Gesetz selbst wörtlich ausdrückt und wird

³⁷² Seer, StuW 1997, 286

³⁷³ Krüger/Kalbfleisch/Köhler, DStR 1995, 1456

³⁷⁴ Leisner, DB 1996, 596

³⁷⁵ Kirchhof, DStR 1984, 577, 578

als Bereicherungssteuer traditionell damit gerechtfertigt, daß der Erwerber durch die Freigebigkeit eines anderen eine außerordentliche Leistungsfähigkeit erhalten hat³⁷⁶.

Auch das BVerfG hat festgestellt, daß die Erbschaftsteuer eine Steuer auf die Substanz und nicht auf den Ertrag aus zugewendeter Bereicherung sei und daß es vertretbar sein könne, daß sich das Erbschaftsteuergesetz bei der Bewertung von Grundbesitz nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes richtet. Die darin festgelegten Bewertungsmethoden genügen den Anforderungen an einen gegenwartsnahen Wertansatz, wenn sie entweder zum Bewertungsstichtag die jeweiligen Werte in ihrer Relation realitätsgerecht ermitteln oder dementsprechend in der Vergangenheit festgestellte Werte entwicklungsbegleitend fortschreiben³⁷⁷.

3.2.1. Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke werden durch eine typisierende Ermittlung des Wertes nach § 145 Abs. 1 BewG durch einen mittelbaren Preisvergleich auf der Basis der Bodenrichtwerte angesetzt. Beim Bodenrichtwert handelt es sich um den durchschnittlichen Lagewert des Grund und Bodens pro Quadratmeter der bebauten oder unbebauten Grundstücksflächen in einem Gebiet mit im wesentlichen gleichen Lage- und Nutzungsverhältnissen³⁷⁸. Die Ermittlung des Marktpreises für den Grund und Boden durch einen Preisvergleich auf der Basis der Bodenrichtwerte ist sachgerecht, weil hierdurch das Marktniveau typisierend ermittelt wird und eine Angleichung an die Verkehrswerte vorliegt. Durch den pauschalen Abschlag von 20% werden alle potentiell wertmindernden Umstände berücksichtigt.

³⁷⁶ Kirchhof, DStR 1984, 578, 579

³⁷⁷ BVerfG v. 22.06.1995, a.a.O., 173

³⁷⁸ Seer, StuW 1997, 288

Fraglich ist, ob der pauschale Wertminderungsabschlag von 20% bei unbebauten Grundstücken gerechtfertigt ist oder ob diese Minderung zu einem unzutreffenden Verkehrswert führt. Das BVerfG hat in der Vergangenheit das Recht des Gesetzgebers zum Erlaß typisierender und pauschalierender Regelungen bejaht³⁷⁹. Gerade im Steuerrecht darf die Einzelfallgerechtigkeit zugunsten einer Typengerechtigkeit zurücktreten, weil die genaue Wertermittlung oft mit einem unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand verbunden ist. In Anbetracht der Tatsache, daß bei dem Bodenrichtwert individuelle Merkmale wie Ecklage, Zuschnitt, Beschaffenheit des Baugrundes und wertmindernde Umstände wie Lärm-, Staub-, Geruchsbelästigungen, Altlasten durch den Abschlag von 20% abgegolten sind, erscheint bei unbebauten Grundstücken eine Minderung von 20% der Bodenpreise nach der Bodenrichtwertkarte vertretbar³⁸⁰.

Auch durch die gesetzliche Möglichkeit, durch Vorlage entsprechender Gutachten einen niedrigeren Verkehrswert nach § 145 Abs. 3 S. 3 BewG nachzuweisen, wird im Einzelfall eine gerechte Besteuerung gewährleistet.

3.2.2. Bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke werden mit dem typisierten Ertragswertverfahren nach § 146 BewG einheitlich bewertet. Wie bereits oben ausgeführt, werden durch das Ertragswertverfahren regelmäßig nur Grundbesitzwerte von ca. 50% der Marktwerte erreicht. Das von dem BVerfG aufgestellte Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation ist durch das JStG 1997 somit nicht erfüllt worden, da der Gesetzgeber durch dieses Verfahren erneut einen Systembruch verursacht hat, indem er einen ganz erheblich unter dem Verkehrs-

³⁷⁹ BVerfG v. 10.04.1997, BStBl. II 1997, 518 m.w.N.

wert liegenden Wert typisiert. Die Bewertung im Ertragswertverfahren ist von vornherein nicht als Vergleichswert im Verhältnis zum Kapitalvermögen geeignet, so daß der Verstoß gegen das in Art. 3 GG enthaltene Gebot der Bewertungsgleichheit evident ist.

Das Gesetz enthält somit ähnliche Fehler, wie sie das BVerfG in seinem Beschluß vom 22.06.1995 zur Erbschaftsteuer gerügt hat: es mißt mit zweierlei Maß³⁸¹.

3.2.3. Sonstige Grundstücke

Die sonstigen Grundstücke, für die keine Vergleichsmieten vorhanden sind, werden in einem vereinfachten Sachwertverfahren nach § 147 BewG bewertet.

Auch durch dieses spezielle Bewertungsverfahren wird in ganz offensichtlicher Weise gegen das Gebot der realitätsgerechten Wertrelation verstoßen. Der Ansatz des Grund und Bodens ist ähnlich dem der unbebauten Grundstücke, jedoch mit einem Wertabschlag von 30% statt 20% wegen möglicher Abbruchkosten. Das Recht des Gesetzgebers, Sachverhalte zu typisieren, ist nicht schrankenlos. Vielmehr ist der Gesetzgeber gehalten, sich bei der Besteuerung am Regelfall zu orientieren und er darf keinen atypischen oder willkürlichen Sachverhalt zum Regelfall erklären³⁸².

Der pauschale Abschlag von 30% der Bodenrichtwerte wäre nur sachgerecht, wenn sonstige Grundstücke regelmäßig mit Abbruchkosten belastet wären. Einen Anhaltspunkt für eine derartige Belastung für sonstige Grundstücke im Regelfall ist nicht gegeben.

³⁸⁰ ebenso Seer, Stuw 1997, 289 m.w.N.

³⁸¹ Thiel, DB 1997, 66

³⁸² BVerfG, Beschl. v. 07.10.1969, BVerfGE 27, 150;
BVerfG, Beschl. v. 23.03.1994, BVerfGE 90, 237

Vielmehr fallen unter die Vorschrift des § 147 BewG nicht nur Luxusvillen oder Schlösser, sondern auch Fabrikgebäude, Parkhäuser, Tennis- und Reithallen, Kliniken und Hotels. Die Notwendigkeit einer pauschalen Wertminderung des Grund und Bodens wegen drohender Abbruchkosten erscheint nicht sachgerecht, weil der Abschlag bei der Verschiedenheit der sonstigen Grundstücke im Einzelfall zu ermitteln ist und bei einem pauschalen Wertabschlag von weiteren 10% zu einer gleichheitswidrigen Privilegierung führt. Hier hat der Gesetzgeber meines Erachtens die Grenze, für Besteuerungszwecke Sachverhalte zu typisieren, überschritten.

Für die Bewertung der Gebäude sonstiger Grundstücke, für die keine Vergleichsmieten vorhanden sind, versagt ein Wertvergleich gänzlich. Der in § 109 BewG vorgeschriebene Ansatz des Steuerbilanzwertes bewertet die Gebäude nach dem Zufallsprinzip. Steuerbilanzwerte sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG zurückliegende Wertansätze aus der Vergangenheit, die von den vom BVerfG geforderten gegenwartsnahen Werten ggf. erheblich abweichen. Bei den Steuerbilanzwerten handelt es sich um die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gemindert um die Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG. Je nach der in der Vergangenheit getroffenen Wahl der Abschreibungsmethoden differiert der Wert oft um mehr als 50%. Außerdem ist die Abschreibung von Gebäuden, die zum Betriebsvermögen gehören und die nicht Wohnzwecken dienen, höher als die 2 v. H. bei Wohngrundstücken. Die Vornahme einer linearen Abschreibung mit jährlich 2 v. H., die Wahl einer degressiven Abschreibung mit jährlich 7,5 v. H. oder 5 v. H. oder in Anspruch genommene Sonderabschreibungen nach dem FörderG im ersten Jahr mit 50% verhindert jegliche Vergleichbarkeit mit Marktpreisen schon

innerhalb der Gruppe der sonstigen Grundstücke³⁸³. Der Ansatz des Steuerbilanzwertes ist wegen der abweichenden Abschreibungsfaktoren zur realitätsgerechten Wertermittlung ungeeignet und führt zu gleichheitswidrigen Werten. Zu Recht weist die Literatur darauf hin, daß durch die Wahl einer weder als Sachwert- noch als Ertragswertverfahren zu qualifizierenden Ermittlungsmethode auf eine für die gleichmäßige Lastenverteilung geeignete Wertfindung von vornherein verzichtet wurde³⁸⁴.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die stark differierenden und nach abweichenden Methoden festgelegten Wertansätze des Grundbesitzes in dem Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vom 20.12.1996 nach wie vor gegen das verfassungsrechtliche Gebot, die verschiedenen Vermögensarten zueinander realitätsgerecht zu bewerten, verstoßen.

Die neue Grundbesitzbewertung ist in sich widersprüchlich und bleibt bei Wohngrundstücken mit einem Ansatz von ca. 50% des Verkehrswertes gravierend, bei sonstigen Grundstücken zum Teil noch stärker hinter dem Wert des übrigen Vermögens zurück, welches regelmäßig mit dem Verkehrswert bewertet ist.

Für den benachteiligten Steuerpflichtigen und nicht begünstigten Nachlaßgläubiger ist die erneute Anrufung des BVerfG zu erwarten³⁸⁵. Daß der Antragsteller weder der Übergeber noch der Übernehmer von Grundstücksübergabeverträgen sein wird, versteht sich nach den obigen Ausführungen zu den Wertansätzen des Grundbesitzes für Schenkungen von selbst.

³⁸³ Seer, StuW 1997, 291

³⁸⁴ Thiel, DB 1997, 67

³⁸⁵ Krüger/Siegemund/Köhler, Stbg 1997, 256

4. Schenkungsteuerliche Gestaltungshinweise

4.1. Kettenschenkungen

Eine Kettenschenkung ist zu erwägen, wenn eine Grundstücksschenkung an eine Person mit einer ungünstigen Steuerklasse und einem ungünstigen persönlichen Freibetrag vorgesehen ist, z. B. eine Schenkung an den Schwiegersohn oder an die Schwiegertochter, die zu der Steuerklasse II gehören und lediglich einen persönlichen Freibetrag von DM 20.000,- haben (§§ 15 Abs. 1, 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Durch eine Zwischenschenkung an die eigenen Kinder mit der Steuerklasse I mit einem persönlichen Freibetrag von DM 400.000,- ist bei Grundstücken bis zu einem Verkehrswert von ca. DM 800.000,- ein Schenkungsteueranfall regelmäßig zu vermeiden.

Nach der früheren Rechtsprechung wurden Kettenschenkungen unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauchs gem. § 42 AO steuerlich nicht anerkannt. In Anlehnung an die für die Schenkung unter Auflage getroffene Regelung in § 7 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG wurde die weitergeleitete Zuwendung beim Erstempfänger zum Abzug gebracht und beim Zweitempfänger als Schenkung vom Erstschenker stammend besteuert³⁸⁶.

Der BFH schränkte diese „Durchgriffsbesteuerung“ dahingehend ein, als daß er als Voraussetzung für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs eine - wenn auch nicht bindende - Willenserklärung des Schenkers fordert, durch die der Erstempfänger zur Weitergabe an den Zweitbeschenkten veranlaßt wird³⁸⁷. Soweit dem Erstbeschenkten ein eigener Entscheidungsspielraum über die Weitergabe des Geschenkes verbleibt und plausible, nicht

³⁸⁶ Meincke, Kommentar, § 7 ErbStG, Rz. 68

³⁸⁷ BFH v. 13.10.1993, BStBl. II 1994, 129

steuerliche Gründe genannt werden, liegt nach der neueren Rechtsprechung des BFH kein Gestaltungsmissbrauch vor³⁸⁸.

Bei der Gestaltung von Kettenschenkungen sind somit zwingend schriftliche Auflagen oder Verpflichtungen zur Weitergabe zu vermeiden. Ebenso sollte der Erstbeschenkte eine angemessene Frist von mindestens einem Jahr verstreichen lassen, ehe er die Schenkung weitergibt³⁸⁹. Auch ist ein Hinweis auf die Konsequenz der steuerlich anzuerkennenden Kettenschenkungen angebracht: Der Erstempfänger „verbraucht“ seine eigenen persönlichen Freibeträge, die erst nach einem Zeitraum von zehn Jahren wieder zur Verfügung stehen (§ 14 Abs. 1 ErbStG).

4.2. Etappenschenkungen

4.2.1. Beachtung der Zehnjahresfrist

Nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG werden mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren von demselben Schenker an denselben Empfänger im Ergebnis so besteuert, als wären sie Teil einer einheitlichen Gesamtschenkungen gewesen. Durch die Zusammenrechnung wird gewährleistet, daß die Freibeträge innerhalb des Zehnjahreszeitraumes nur einmal in Anspruch genommen werden können und daß sich für mehrere Erwerbe im Vergleich zu einer einmaligen Zuwendung kein Progressionsvorteil ergibt³⁹⁰.

Die Zusammenrechnung der Zuwendungen erfolgt derart, daß beim letzten Erwerb die früheren Erwerbe mit ihrem früheren Wert addiert werden und von der Steuer des Gesamtbetrages die Steuer

³⁸⁸ Meincke, Kommentar, § 7 ErbStG, Rz. 68 a

³⁸⁹ Obermeier, S. 401

³⁹⁰ Krüger/Siegemund/Köhler, Stbg 1997, 257

abgezogen wird, welche für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre.

Als frühere Erwerbe im Sinne des § 14 ErbStG gelten auch die Vermögensübertragungen, die vor dem 01.01.1991 dem Erbschaftsteuerrecht der ehemaligen DDR unterlegen haben (§ 37 a ErbStG). Soweit Grundbesitzschenkungen aus der Zeit vor dem 01.01.1996 mit Zuwendungen, die nach dieser Zeit erfolgen, zusammengerechnet werden müssen, bleiben daher die alten Einheitswerte nach den Wertverhältnissen von 1964 für die alten Länder und für die neuen Länder von 1935 maßgebend. Vorerwerbe mit negativem Steuerwert sind von der Zusammenrechnung ausgenommen (R 70 Abs. 2 Satz 2 und 3 ErbStR).

Für die Fristberechnung ist das Datum der Zuwendung maßgebend, es gilt nicht das Datum des betreffenden Kalenderjahres³⁹¹.

Bei größeren Vermögen empfiehlt sich die Ausschöpfung der mehrfachen Freibeträge durch die etappenweise Übertragung von Grundvermögen unter Beachtung des Zehnjahreszeitraumes³⁹².

4.2.2. Zuschenkungen

Durch die seit dem 01.01.1996 geltenden höheren Freibeträge und/oder niedrigeren Steuersätze kann eine Zuschenkung steuerfrei bleiben. Durch einen Vergleich der alten und neuen Steuersätze und Freibeträge und durch eine Auffüllung der ersten Grundbesitzübertragung mit einer noch möglichen weiteren Nachschenkung

³⁹¹ Meincke, Kommentar, § 14 ErbStG, Rz. 8;
Christner, INF 1992, 248, 249

³⁹² Stobbe, DSTZ 1997, 520

kann eine maximale Ausnutzung und Ausschöpfung der Zehnjahresfrist durch Zusammenrechnung erreicht werden³⁹³.

4.2.3. Erstattungsmöglichkeit früherer Schenkungsteuer

Umstritten ist in der Literatur, ob es durch die in § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG vorgesehene Anrechnung der Steuer für frühere Schenkungen auch zu Erstattungen der Schenkungsteuer kommen kann, die nach dem bis zum 01.01.1996 geltenden Recht gezahlt worden ist. Rein rechnerisch ist eine Erstattungsmöglichkeit insbesondere durch die Anwendung der höheren Freibeträge nach neuem Recht bei einer kleineren Zuschenkung durchaus möglich, so daß eine Literaturmeinung empfahl, weitere Schenkungen zu planen, da der Wortlaut des § 14 ErbStG einer Erstattung bereits gezahlter Schenkungsteuer nicht entgegenstehe³⁹⁴.

Nach anderer Auffassung in der Literatur verbietet der Wortlaut des § 14 Abs. 1 ErbStG eine Erstattung früher gezahlter Steuern, indem er ausdrücklich von einem Steuerbetrag ausgehe, der sich aus den zusammengerechneten Erwerben ergebe, höchstens also dieser Betrag abgezogen werden könne³⁹⁵.

Die Erbschaftsteuer-Richtlinien haben für die Verwaltung bindend geregelt, daß eine Erstattung nicht in Betracht kommt, wenn die auf die Vorerwerbe entfallende Steuer höher ist als die für den Gesamterwerb errechnete Steuer, die für den Letzterwerb in diesem Fall auf 0 DM festzusetzen ist (R 70 Abs. 4 Satz 5 und 6 ErbStR).

³⁹³ Krüger/Siegemund/Köhler, Stbg 1997, 257

³⁹⁴ Harder, ZEV 1996, 301, 303;
Weinmann, ZEV 1997, 185

³⁹⁵ Krüger/Siegemund/Köhler, Stbg 1997, 257

Als Begründung wird ausgeführt, daß Steuergegenstand trotz der Zusammenrechnung mit früheren Erwerben nur der Letzterwerb selbst sei. Er sei der Besteuerungssachverhalt, für den die neue Steuer geschuldet werde. Lediglich deren Bemessung werde vom Wert der Vorerwerbe beeinflusst. Da die Vorerwerbe bereits selbständig der Besteuerung unterlagen, müsse von der Steuer auf den Letzterwerb nur ein Steuerbetrag abgezogen werden, der rein rechnerisch der Steuerbelastung auf alle steuerpflichtigen Erwerbe entspreche. Dabei sei entweder die fiktive Steuer anzurechnen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre oder die für den Vorerwerb tatsächlich gezahlte Steuer. Diese Steuer sei somit nicht als Steuervorauszahlung für den Gesamterwerb zu verstehen (R 70 Abs. 4 Satz 1 - 4 ErbStR). Das Finanzamt prüft jeweils von Amts wegen, welche der beiden anrechenbaren Steuern für den Steuerpflichtigen günstiger ist und rechnet diese Steuer heraus³⁹⁶.

Wegen der Versagung jeglicher Erstattungsmöglichkeit von vorausgehend gezahlten Schenkungsteuern auf Vorerwerbe seitens der Finanzverwaltung ist von Zuschenkungen, die nur im Hinblick auf Erstattungen früherer Steuern erfolgen sollen, abzuraten. Nachschenkungen sind für jene Übergeber als steuersparende Gestaltung überlegenswert, die an eine bereits begünstigte Person weitere Zuwendungen im Rahmen der bestehenden Freibeträge oder günstiger Tarifstufen vornehmen möchten³⁹⁷, oder für in den Fällen, wo keine Differenz zwischen alter und neuer Steuer auf alle Erwerbe aufträte.

³⁹⁶ Korezkij, ZEV 1998, 291

4.3. Mittelbare Grundstücksschenkung

Die Voraussetzungen für eine mittelbare Grundstücksschenkung wurden bereits bei den einkommensteuerlichen Gestaltungshinweisen unter Ziffer 4.3. dargestellt. Ergänzend ist schenkungsteuerlich folgendes zu beachten:

4.3.1. Schriftform

Zum Nachweis für die Vereinbarung, daß ein Geldbetrag bereits im Zeitpunkt des Erwerbs eines bestimmten Grundstückes oder bei Neubauten zu Beginn der durch die Schenkung zu finanzierenden Baumaßnahme zugesagt worden ist, ist es ratsam, eine schriftliche Verpflichtungserklärung gegenüber dem Empfänger abzugeben. Werden verbindliche Verpflichtungserklärungen dokumentiert, so kann die Zahlung des vereinbarten Geldbetrages auch nachträglich erfolgen, wenn zwischen der Bereitstellung des Geldes und seiner bestimmten Verwendung ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht (R 16 ErbStR S. 3 - 6). Eine notarielle Beurkundung ist für das Schenkungsversprechen nicht zwingend notwendig, da mit der Geldhingabe der Mangel der Form geheilt ist³⁹⁸.

Die Rechtsprechung fordert jedoch klare und eindeutige vor Durchführung des Vertrages geschlossene Vereinbarungen wegen der typischerweise zwischen nahen Angehörigen fehlenden Interessengegensätze und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Mißbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten³⁹⁹.

³⁹⁷ Korezkij, ZEV 1998, 291

³⁹⁸ Bildsdorfer, INF 1994, 718

³⁹⁹ Klein, Kommentar § 41 AO Anm. 2b

Wegen der strengen Anforderungen der Rechtsprechung an Verträge zwischen Familienangehörigen ist als Nachweis zumindest die Form einer öffentlichen Beglaubigung des Schenkungsversprechens zu empfehlen, um der Gefahr der Vermutung der Rückdatierung zu entgehen.

4.3.2. Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer

4.3.2.1. Schenkung des gesamten Kaufpreises für bebaute oder unbebaute Grundstücke

Die erste Alternative einer mittelbaren Grundstücksschenkung ist die vollständige Kaufpreisübernahme für das vom Beschenkten erworbene oder in einem engeren zeitlichen Zusammenhang zu erwerbende Grundstück durch den Schenker: Bemessungsgrundlage ist hier nach R 16 Abs. 1 der ErbStR der Grundbesitzwert nach § 12 Abs. 3 ErbStG, der nach dem Bewertungsgesetz festgesetzt worden ist.

Ohne Berücksichtigung bleibt bei der Ermittlung des Kaufpreises die Belastung mit einem Nießbrauch oder mit einer anderen Dienstbarkeit, da diese lediglich den Wert des erworbenen Grundstücks mindern, jedoch keine Gegenleistung darstellen. Ebenfalls unberücksichtigt bleiben Erwerbsnebenkosten, die der Erwerber übernimmt, wie Notar- und Grundbuchkosten, Grunderwerbsteuer, da sie keinen Einfluß auf den Grundstückswert selbst haben und folglich die Bereicherung nach § 7 ErbStG nicht vermindern⁴⁰⁰. Soweit der Schenker diese Nebenkosten trägt, tritt meines Erachtens auch keine Erhöhung der Bereicherung nach § 7 ErbStG ein, da die Nebenkosten den Verkehrswert des Grundstückes nicht erhöht haben und in dem nach dem

⁴⁰⁰ Meincke, Kommentar, § 7 ErbStG, Rz. 20; BFH v. 12.04.1989, BStBl. II 1989, 526

Bewertungsgesetz festgestellten Grundbesitzwert als Wert enthalten sind.

4.3.2.2. Schenkung des gesamten Kaufpreises für Grundstücke im Zustand der Bebauung

Übernimmt der Schenker den vollen Kaufpreis für ein Grundstück mit einem Rohbau und beteiligt sich aber nicht an den Kosten für die Rohbaufertigstellung, wird der Steuerwert für die Schenkungsteuer wie für ein Grundstück im Zustand der Bebauung gemäß § 91 Abs. 2 BewG, § 12 Abs. 4 S. 3 ErbStG wie folgt ermittelt:

Das Grundstück im Zustand der Bebauung wird bis zur Bezugsfertigkeit des Gebäudes nach § 145 Abs. 1 BewG als unbebautes Grundstück bewertet, also mit 80% der mit Bodenrichtwerten bewerteten Grundstücksfläche (§ 145 Abs. 3 BewG). Das im Bau befindliche Gebäude wird mit dem um 20% gekürzten Ertragswert des § 146 BewG auf der Grundlage einer nach der Bezugsfertigkeit zu erwartenden ortsüblichen Miete angesetzt (§ 149 Abs. 1 BewG). Dieser Wert wird im Verhältnis der bisherigen Herstellungskosten zu den Gesamtherstellungskosten gekürzt und dem reinen Grundstückswert hinzu gesetzt. Das Ergebnis ist der Steuerwert des Grundstückes im Zustand der Bebauung. Diese Bewertungsmethode des Grundstückes im Zustand der Bebauung kommt dem steuerlichen Grundbesitzwert des Gebäudes nach späterer Bezugsfertigkeit sehr nahe. Die Steuerwerte zwischen dem Grundstück im Zustand der Bebauung und dem bezugsfertigen Grundstück liegen um so dichter nebeneinander, desto höher die Baulandpreise nach der Bodenrichtwertsammlung der Gemeinden anzusetzen sind, wie folgendes Beispiel⁴⁰¹ verdeutlicht:

⁴⁰¹ Jeß, S. 140

Auf einem 120 qm großen Grundstück steht der Rohbau eines sich im Zustand der Bebauung befindlichen Einfamilienhauses, welches zu 50 % fertiggestellt ist. Der Richtwert für den Grund und Boden beträgt DM 1.000,-/qm. Die ortsübliche Miete beträgt monatlich DM 1.200,-.

Der Wert für die Schenkungsteuer im Zustand der Bebauung wird wie folgt berechnet:

Wert des unbebauten Grundstücks (§ 145 Abs. 3 BewG):

120 qm x DM 1.000,-/qm x 80 %	DM 96.000,-
-------------------------------	-------------

Grundbesitzwert bei Bezugfertigkeit

Grundstückswert (§ 146 Abs. 2, 3 BewG):

DM 1.200,- x 12 x 12,5	DM 180.000,-
------------------------	--------------

Einfamilienhauszuschlag

(§ 146 Abs. 5 BewG) 20%	+ DM 36.000,-
-------------------------	---------------

(§ 146 Abs. 2, 3 BewG)	DM 216.000,-
-------------------------------	---------------------

Wert im Zustand der Bebauung:

<u>Abschlag (§149 Abs. 1 S. 2 BewG) 20%</u>	- DM 43.200,-
---	---------------

verbleibender Gebäudewert	DM 172.800,-
---------------------------	--------------

abgerundeter Gebäudewert	DM 172.000,-
--------------------------	--------------

<u>Grad der Fertigstellung</u>	<u>50%</u>
--------------------------------	------------

Gebäudewertanteil	DM 86.000,-
-------------------	-------------

<u>Wert unbebaut. Grundstück (145 Abs. 3 BewG)</u>	<u>+DM 96.000,-</u>
--	---------------------

Wert des Grundst. im Zustand der Bebauung	DM 182.000,-
--	---------------------

Die Differenz zwischen den Steuerwerten für die Schenkung eines Grundstück im Zustand der Bebauung und einem bezugsfertigen Grundstück beträgt nach dem obigen Beispiel nur DM 34.000,-. Bei einem geringeren Grundstückswert nur DM 500,-/qm beträgt die Differenz zwischen beiden Steuerwerten in dem obigen Beispiel DM 82.000,-, also immer noch erheblich weniger als der gestiegene Wert des Grundstückes durch seine fortgeschrittene Bebauung. Die starke Wertverzerrung ist begründet in den unterschiedlichen Bewertungsmethoden des Grund und Bodens nach dem Sachwertverfahren und des Gebäudes nach dem Ertragswertverfahren, welche im Ergebnis nicht miteinander vergleichbar sind.

Aus Gründen der Steuerersparnis sollte vor einer Zuwendung eines Grundstückes im Zustand der Bebauung überlegt werden, ob nicht zusätzlich die Kosten zur Fertigstellung des Gebäudes zugewendet werden sollten mit der Konsequenz, daß die Schenkung mit dem Wert eines bebauten Grundstückes anzusetzen wäre mit einer nur unwesentlichen Erhöhung des Steuerwertes im Vergleich zu dem Wert des Grundstückes im Zustand der Bebauung.

4.3.3. Schenkung ist höher als der Kaufpreis

Ist der zugewendete Geldbetrag höher als die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Grundstückes einschließlich Gebäude, so ist neben der mittelbaren Grundstücksschenkungen eine zusätzliche Geldschenkung in Höhe des übersteigenden Schenkungsbetrages gegeben. Wenn dieses Ergebnis nicht gewollt ist, ist zu empfehlen, in dem Schenkungsvertrag eine Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich des Differenzbetrages aufzunehmen⁴⁰².

⁴⁰² Käfer/Röse, DStR 1992, 781

4.3.4. Schenkung ist niedriger als der Kaufpreis

Soweit der Schenker einen nicht nur unbedeutenden Teil des Kaufpreises oder der Herstellungskosten für das Grundstück übernimmt, so gilt der Teil des Grundstücks als geschenkt, der dem Verhältnis des zugewendeten Geldbetrages im Verhältnis zum Gesamtkaufpreis oder zu den Gesamtkosten entspricht (R 16 Abs. 1 S. 3 ErbStR).

In gleicher Weise wird die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage ermittelt, wenn sich mehrere Personen gleichzeitig an einer Schenkung beteiligen. Die entsprechende Quote wird für jeden Schenker getrennt berechnet⁴⁰³.

Trägt der Schenker dagegen einen nur unbedeutenden Teil der im übrigen von dem Beschenkten selbst aufgebrauchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist in der Regel davon auszugehen, daß der Schenker lediglich einen Geldzuschuß zu dem vom Beschenkten in vollem Umfang auf eigene Rechnung erworbenen Grundstück oder Gebäude geleistet hat (R 16 Abs. 3 ErbStR). Unbedeutend ist ein Anteil bis zu etwa 10% des im übrigen vom Beschenkten selbstfinanzierten Kaufpreises (R 16 Abs. 3 Satz 2 ErbStR). Die Quote von 10% bezieht sich nicht auf die Gesamtkosten des Grundstückes, sondern lediglich auf das beim Beschenkten vorhandene Eigenkapital⁴⁰⁴.

Die von der Finanzverwaltung in den Erbschaftsteuerrichtlinien gezogene starre Wertgrenze von 10% ist von der Rechtsprechung und im Schrifttum als willkürlich eingestuft worden⁴⁰⁵. Es gebe

⁴⁰³ Jeß, S. 142

⁴⁰⁴ Käfer/Röse, DStR 1972, 740

⁴⁰⁵ Hessisches FG v. 09.03.1994, UVR 1994, 249, mit Anm. von Keßler; ebenso FG Rheinland-Pfalz v. 18.07.1996, ZEV 1996, 356

keinen allgemeinen Erfahrungssatz, daß geringfügige Geldschen-
kungen von vornherein nur als ein Zuschuß zum Erwerb eines
bestimmten Grundstückes anzusehen seien. Vielmehr spräche die
allgemeine Lebenserfahrung dagegen, in einer Zuwendung von DM
200.000,- zu den Anschaffungskosten eines Grundstückes von DM
2.000.000,- lediglich einen geringwertigen Finanzierungsbeitrag zu
sehen⁴⁰⁶.

Zutreffend weist das Finanzgericht darauf hin, daß Abgrenzungs-
merkmal nur der erkennbare Wille der Beteiligten im Einzelfall sein
könne. Insbesondere bei hohen Schenkungen oder bei Schenkungen
in mehreren Teilbeträgen, die auf den Erwerb von Grundbesitz
gerichtet sind, führt die Verwaltungsanweisung in R 16 Abs. 3 S. 2
ErbStR zu einem steuerlich unzutreffenden Ergebnis.

4.3.5. Schenkung von grundstücksbezogenen Verwendungen

Die Schenkung von Geldbeträgen, die für Um-, Aus- oder An-
bauten erfolgen, sind ebenfalls mit dem anteiligen Grundbesitzwert
anzusetzen⁴⁰⁷. Dagegen sind Schenkungen für Erhaltungsauf-
wendungen nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann als
mittelbare Grundstücksschenkung zu behandeln, wenn diese
Schenkungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Zuwendung
eines bestimmten Grundstückes steht und hiermit ein einheitliches
Rechtsgeschäft angenommen werden kann⁴⁰⁸. Maßgeblich ist dann
für die mittelbare Grundstücksschenkung der anteilige Steuerwert
nach Durchführung der Maßnahmen. Diese Abgrenzung der
Finanzverwaltung ist sachgerecht, weil sie auf eine substantielle

⁴⁰⁶ Hessisches FG v. 09.03.1994, UVR 1994, 249

⁴⁰⁷ BFH v. 13.03.1996, BStBl. II 1996, 548;

Gleichlautende Ländererlasse v. 10.09.1996, BStBl. I 1996, 1173

⁴⁰⁸ Gleichlautende Ländererlasse v. 10.09.1996, BStBl. I 1996, 1173, Tz. 3.2

Wertverbesserung des Gebäudes abstellt, die auch in der einkommensteuerlichen Beurteilung zu Herstellungsaufwand führt⁴⁰⁹. Auch der BFH hat für grundstücksbezogene Verwendungen (z. B. für einen Anbau an ein bereits vorhandenes Gebäude des Beschenkten) die mittelbare Sachzuwendung bestätigt⁴¹⁰. Eine mittelbare Grundstücksschenkung wird nicht dadurch ausgeschlossen, wenn der Schenker nur einen Teil der Kosten einer bestimmten, an einem Grundstück oder einem Gebäude vorzunehmenden Maßnahme trägt oder wenn der Schenkungsgegenstand nach Maßgabe des Bewertungsrechtes keine selbständige wirtschaftliche Einheit darstellt. Vielmehr kommt es bei der Beurteilung der Frage entscheidend darauf an, ob durch die Erhaltungsaufwendungen nach bürgerlich-rechtlichen Maßstäben eine Bereicherung des Beschenkten eingetreten ist⁴¹¹.

4.3.6. Schenkungen zur Tilgung von Grundstücksverbindlichkeiten

Eine Schenkung, die zur Tilgung von Grundbesitzverbindlichkeiten dient oder der Erlaß von Baudarlehen nach Erwerb bzw. Fertigstellung des Gebäudes aufgrund eines vor Baubeginn gegebenen Schenkungsversprechens ist nicht als mittelbare Grundstücksschenkung anzusehen⁴¹². Es handelt sich hier vielmehr um eine reine Geldschenkung. Zwar kann unter besonderen Umständen für den schenkweisen Erlaß einer Darlehensschuld eine mittelbare Grundstücksschenkung vorliegen, wenn der Darlehensempfänger bei der Verwendung des Darlehensbetrages diesen in strenger Zweckbindung nur für das betreffende Bauobjekt verwenden durfte und das Darlehen noch vor der Beendigung der

⁴⁰⁹ Meincke, Kommentar, § 7 ErbStG, Rz. 22

⁴¹⁰ BFH v. 13.03.1996, BStBl. II 1996, 548

⁴¹¹ BFH v. 13.03.1996, BStBl. II 1996, 550

⁴¹² BFH v. 09.11.1994, BStBl. II 1995, 83

Baumaßnahme erlassen wurde bzw. wenn ein zunächst sicherungshalber abgeschlossener, der Finanzierung des Grundstücks dienender Darlehensvertrag bei Eintragung des Begünstigten als Eigentümer im Grundbuch in eine Schenkung umgewandelt wird. Diese Voraussetzungen müssen jedoch nach dem Willen der Beteiligten zeitlich vor dem Erwerb des Grundstückes oder vor Errichtung eines Gebäudes liegen⁴¹³.

4.3.7. Schenkungsteuerliche Behandlung der Bauzinsen

Die mittelbare Grundstücksschenkung ist mit der Fertigstellung und Bezugsfertigkeit des Gebäudes ausgeführt⁴¹⁴. Soweit bis zum Abschluß der Baumaßnahmen Zinserträge anfallen, sind diese zivilrechtlich nach § 101 BGB dem Beschenkten zuzurechnen.

Eine Zurechnung für den Schenker ergibt sich nur, wenn sich dieser durch eine besondere Vereinbarung im Schenkungsvertrag das Bezugsrecht vorbehalten hat oder die Zuwendung unter der Auflage ausführt, daß diese zusammen mit den Zinserträgen während der Bauphase in das Grundstück investiert werden soll. Diese Vertragsvarianten sind schenkungsteuerlich unproblematisch, da die Zinsen bei einem Bezugsrecht des Schenkers nicht auf den Beschenkten übergehen und bei einer Investition der Zinsen in das Grundstück keine mit dem Nennwert anzusetzende Geldzuwendung vorliegt, sondern eine einheitliche mittelbare Grundstücksschenkung, die mit dem Steuerwert des Grundstücks abgegolten ist⁴¹⁵.

Verwendet der Beschenkte dagegen die ihm zivilrechtlich zustehenden Bauzinsen nicht für Bauzwecke, ist die schenkungsteuerliche Behandlung umstritten. Die Rechtsprechung und die

⁴¹³ Hessisches FG Urt. v. 21.06.1994, EFG 1995, 77

⁴¹⁴ Meincke, Kommentar, § 9 ErbStG, Rz. 42

⁴¹⁵ Kaefer/Röse, DStR 1992, 780

Finanzverwaltung gehen davon aus, daß wegen eines späten hinausgeschobenen schenkungsteuerlichen Vollzugszeitpunktes bei dem Beschenkten eine zusätzliche, von der mittelbaren Schenkung unabhängige Geldzuwendung vorliege, die mit dem Nennwert zu bewerten sei⁴¹⁶.

Einkommensteuerlich sind die Zinsen während der Bauphase dem Empfänger zuzurechnen, da ihm diese nach § 20 EStG zugeflossen sind und er rechtlich und wirtschaftlich nach § 101 BGB über die Zinserträge verfügen kann. Konsequenz wäre folglich eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer, die der BFH in ständiger Rechtsprechung als zulässig ansieht und als vom Gesetzgeber gewollt bejaht⁴¹⁷.

In der Literatur wird dagegen der schenkungsteuerliche Zinszufluß mit der Begründung verneint, daß der Schenker zivilrechtlich bereits mit der Übertragung die Geldsumme zugewendet habe und somit die Bereicherung des Beschenkten nur in der Zuwendung der Hauptsumme liege⁴¹⁸.

Grundsätzlich ist das Steuerrecht nicht zwingend an zivilrechtliche Regelungen gebunden ist. Zivil- und Steuerrecht stehen gleichrangig nebeneinander. Im Steuerrecht gilt als Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit die wirtschaftliche Betrachtungsweise, während das Zivilrecht von der Privatautonomie geprägt ist. Beim Zusammentreffen von Zivil- und Steuerrecht ist nach Prüfung der Zivilrechtslage jeweils zu untersuchen, ob steuerrechtlich eigene Zielsetzungen die an sich auch hier maßgebende zivilrechtliche Behandlung verdrängen⁴¹⁹. Steuerliche Normen, die die

⁴¹⁶ BFH v. 07.12.1990, BStBl. II 1990, 353

⁴¹⁷ BFH v. 07.12.1990, a.a.O., 353

⁴¹⁸ Halaczinsky/Obermeier/Teß, S. 268

⁴¹⁹ BVerfGE 13, 331;

Frieß, S. 28 ff. m.w.N.

zivilrechtliche Ordnung und damit die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit durchbrechen, sind nach der Rechtsprechung des BVerfG nur dann „sachlich hinreichend gerechtfertigt“, wenn sie von überzeugenden Gründen getragen werden⁴²⁰.

Der Gesetzgeber hat ganz bewußt eine Doppelbelastung von einkommen- und schenkungsteuerlichen Tatbeständen in Kauf genommen und nach § 35 EStG eine Ermäßigung nur bei Doppelbelastungen mit Erbschaftsteuer vorgesehen. Auf eine Ermäßigung beim Zusammentreffen von Einkommen- und Schenkungsteuer hat der Gesetzgeber verzichtet und eine ungemilderte Doppelbesteuerung in Kauf genommen⁴²¹. Diese Gesetzeslage führt im Einzelfall zu einer Gesamtbelastung, die die Höhe der zugeflossenen Zinsen übersteigt. So kann z. B. die Gesamtsteuerbelastung bei einem Zinszufluß von DM 1.000,- unter Berücksichtigung einer Einkommensteuerprogression von 48,5% zuzüglich eines Solidaritätszuschlages von 5,5% und einer Schenkungsteuerbelastung wegen Vorschenkungen bei Steuerklasse III von maximal 50% DM 1.011,- betragen. Eine Literaturmeinung nimmt bei dieser Steuerfolge einen Verstoß gegen elementare Verfassungsgrundsätze an (Eigentumsgarantie und Verbot übermäßiger Besteuerung) und nimmt als Folge ein Doppelbelastungsverbot mit Einkommensteuer und Schenkungsteuer an⁴²².

Diese Rechtsmeinung ist meiner Auffassung nach abzulehnen. Vielmehr schließen sich Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer hier einander grundsätzlich nicht aus. Bei der steuerlichen Behandlung von Bauzinsen liegen zwei verschiedene steuerliche Tatbestandsmerkmale vor: zum einen der Zufluß der Zinsen als Einkunft aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht für Bauzwecke verwendet

⁴²⁰ BVerfG, Urt. v. 24.01.1962, BVerfGE 13, 331

⁴²¹ Meincke, Kommentar, Einführung, Rz. 3

⁴²² Kaefer, DStR 1992, 780

werden, zum anderen die Schenkung des Baugeldes zuzüglich der Zinsen. Der von dem Gesetzgeber abweichend vom Zivilrecht bestimmte Vollzugszeitpunkt der Schenkung einschließlich der Zinsen mit Fertigstellung des Gebäudes ist sachgerecht und verstößt nicht gegen die Vorgaben des BVerfG. Der abweichend vom Zivilrecht geregelte Zeitpunkt der Bereicherung ist begründet in der Systematik des Schenkungsteuerrechtes. Erst mit der Ausführung der Zuwendung, also mit der wirtschaftlichen Verfügbarkeit über das Grundstück oder Bauwerk als Bereicherungsgegenstand ist die Schenkung vollzogen (§§ 7 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), während zivilrechtlich die Schenkung bereits mit der Hingabe des Geldes als bewirkt gilt (§ 516 BGB).

Schenkungssteuerlich ist es daher systemimmanent geboten, den Schenkungszeitpunkt von Baugeld und Zinsen zeitgleich anzunehmen. Sofern der Beschenkte die Zinsen nicht für das Bauobjekt verwendet, nimmt die Rechtsprechung meiner Auffassung nach zutreffend eine zusätzliche Schenkung der Zinsen zum Nennwert an. Allerdings ist eine Reduktion der steuerlichen Doppelbelastung auf ein verfassungsrechtlich zulässiges Maß zwingend⁴²³.

Nur soweit im Einzelfall die Gesamtbelastungen bei extrem hohen Einkommensteuer- und Schenkungssteuersätzen entstehen, kommt meines Erachtens ein Verstoß gegen elementare Verfassungsgrundsätze wie gegen die Eigentumsgarantie und gegen das Verbot übermäßiger Besteuerung in Betracht⁴²⁴. Das Bundesverfassungsgericht entnimmt dem Grundgesetz kein Gebot, die Ertragsteuerbelastung auf maximal 50 % des zu versteuernden Einkommens zu begrenzen. Der „Halbteilungsgrundsatz“ des Bundesverfassungsgerichtes war nur für die Vermögensteuer in der

⁴²³ so auch Kaefler, DStR 1992, 781

Zusammenwirkung mit der Einkommensteuer von Bedeutung und ist auf andere Steuerarten nicht übertragbar⁴²⁵.

Bei der Gestaltung des Schenkungsvertrages sollten unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Steuerprogressionen des Schenkers und des Beschenkten und unter Beachtung der Rechtsansicht der Finanzverwaltung festgelegt werden, ob auch die Zinserträge zur Finanzierung des Grundstückes verwendet werden, ob sich der Schenker abweichend vom Zivilrecht die Zinsen während der Bautätigkeit vorbehält oder ob es bei der gesetzlichen Regelung der Doppelbelastung der Zinserträge mit Einkommen und Schenkungsteuer beim Beschenkten verbleiben soll.

4.3.8. Finanzierung einer Baumaßnahme auf einem Grundstück des Beschenkten

Die vom Schenker zugesagte Finanzierung einer Baumaßnahme auf einem Grundstück, das dem Beschenkten bereits gehört, führt zu einer erheblichen Schenkungsteuerersparnis. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zuwendung wird vom Gesamtwert des bebauten Objektes der Grundstückswert des unbebauten Grundstückes abgezogen, so daß zur Besteuerung in den Mindestwertzonen, (§§ 77, 146 Abs. 6 i. V. m. § 145 Abs. 3 BewG, H 16 Ziff. 5 ErbStR) regelmäßig keine oder nur eine sehr geringe Schenkungsteuer verbleibt⁴²⁶. Eine Besteuerung in den Mindestwertzonen ergibt sich bei großen Grundstücken mit hohen Bodenpreisen (z. B. für ein kleines Haus am Tegernsee), wenn einer stärkeren baulichen Nutzung rechtliche Hindernisse entgegenstehen⁴²⁷. Erst nach Durchführung einer tatsächlichen

⁴²⁴ BVerfG, Beschl. v. 22.06.1995, BVerfGE 93, 161

⁴²⁵ BFH Urt. v. 11.08.1999, DStR 1999, 1846

⁴²⁶ Moench, DStR 1999, 305

⁴²⁷ Moench, DStR 1999, 301, 302

Bebauung ist bei der Wertermittlung des Grund und Bodens unter Berücksichtigung der Geschoßflächenzahl des Neubaus und der zulässigen Geschoßflächenzahl des Bodenrichtwertgrundstücks diese Einschränkung wertmindernd für erb- oder schenkungsteuerliche Zwecke festzusetzen (R 176 Abs. 1 und 2 ErbStR). Im Ergebnis kann durch die Wertminderung des Grund und Bodens nach erfolgter Bebauung der Wert des Gebäudes in der Wertminderung des Grund und Bodens „aufgehen“, so daß der Grundbesitzwert von Grund und Boden und Gebäude insgesamt nicht oder nur geringfügig den auf 80% ermäßigten Bodenrichtwert, der als Mindestwert anzusetzen ist, übersteigt (R 176 Abs. 2 ErbStR). Diese Form der mittelbaren Grundstücksschenkung gehört somit zu einem sehr empfehlenswerten Steuersparmodell.

Stets sind vor der Vereinbarung einer mittelbaren Grundstücksschenkung die zuvor dargestellten einkommensteuerlichen Auswirkungen dieser Gestaltungsweise zu berechnen⁴²⁸.

4.4. Nießbrauchsbelastete Zuwendungen

Die Vereinbarung von Nutzungs- und Duldungsaufgaben wie Nießbrauch und Wohnrecht führen grundsätzlich zur Anwendung der schenkungsteuerlich günstigen Saldomethode, wobei der Wert der Nutzungsaufgabe den Steuerwert des übertragenen Grundvermögens nicht übersteigen darf (§ 16 BewG)⁴²⁹.

⁴²⁸ Bildsdorfer, INF 1994, 720;
Müller, S. 170

⁴²⁹ Berthold, DB 1998, 648

4.4.1. Auskehrung gezogener Früchte

Bei der vertraglichen Gestaltung von Nießbrauchsrechten ist die Rechtsprechung des BFH zu beachten, die steuerlich unterscheidet, ob Mieteinkünfte im Rahmen einer Nießbrauchsvereinbarung von den Mietern direkt an den Nießbraucher entrichtet werden oder vom Übernehmer an den Nießbraucher weitergeleitet werden⁴³⁰. In der ersten Variante wird der Nießbrauch als Nutzungsaufgabe angesehen, deren Kapitalwert nach den §§ 13–16 BewG ermittelt und unter Anwendung der Saldomethode voll abziehbar ist, während bei dem zweiten Sachverhalt in der Weiterüberweisung der Miete durch den Beschenkten bereits eine Leistungsaufgabe unterstellt wird mit der Konsequenz, daß hier die ungünstige Wertermittlungsmethode gelten soll⁴³¹.

Die Tendenz des BFH, den Begriff der Nutzungsaufgabe restriktiv auszulegen, erfordert bei der notariellen Vorbereitung einer schenkungsteuerlichen Gestaltung den Hinweis, daß zwecks Erreichung der günstigen Saldomethode die Mieteinnahmen bei Vereinbarung eines Nießbrauchs direkt vom Mieter an den Nießbrauchsberechtigten fließen müssen.

4.4.2. Abzugsverbot § 25 ErbStG

Bei Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt von Eltern auf ihre Kinder führte diese Vereinbarung zwar grundsätzlich zur Berechnung der Schenkungsteuer nach der günstigen Saldomethode. Heute ist jedoch das Abzugsverbot nach § 25 Abs. 1 ErbStG zu beachten, welches die Abzugsfähigkeit des Kapitalwertes des Nießbrauchs als Belastung ausschließt. Der Nießbrauch wirkt sich nur in Form einer Steuerstundung aus, führt jedoch bei Erlöschen zu einer Nachbelastung (§ 25 Abs. 1 Satz 2 BewG).

⁴³⁰ BFH v. 06.03.1990, BStBl. II 1990, 506

Die Entscheidung des Gesetzgebers, in den Fällen des § 25 ErbStG den Abzug von Nutzungsauflagen zu untersagen, beinhaltet eine bewußte Abkehr von dem schenkungsteuerlichen Bereicherungsgrundsatz und dem Nettobesteuerungsprinzip verbunden mit der Einführung des Bruttobesteuerungsprinzips⁴³². Der Grund für den in § 25 ErbStG vorgenommenen Besteuerungswechsel war aus der Sicht des Gesetzgebers die Verhinderung von ungerechtfertigten Steuervorteilen und Mißbrauchsgefahren bei dem Vorbehalt von Nießbrauchsrechten nur „pro forma“ ohne eine tatsächliche Wahrnehmung des Rechts durch den Übergeber. In der Literatur wird dieser Prinzipienwechsel häufig und heftig kritisiert, auch unter verfassungsrechtlichen Aspekten⁴³³.

Das Bundesverfassungsgericht hat trotz aller Kritik § 25 ErbStG als verfassungsgemäß mit der Begründung eingestuft, daß eine Abzugspflicht von Gesetzes wegen von Nutzungsauflagen nicht bestehe. Um die wirtschaftliche Belastung durch die Erhebung der Schenkungsteuer zum Zeitpunkt der Übertragung zu mildern, habe der Gesetzgeber einen sachgerechten Weg gewählt, in dem er vorsieht, die Steuer auf den Nießbrauchswert bis zum Wegfall des Nießbrauchsrechtes zinslos zu stunden (§ 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). Diese Stundungsregelung trage dem wirtschaftlichen Lebenssachverhalt Rechnung und entspreche dem Verfassungsgebot, Ungleiches seiner Eigenart nach verschieden zu behandeln. Dem Gerechtigkeitsgedanken sei hinreichend Rechnung getragen worden, indem der Gesetzgeber eine zinslose Stundung bis zum Erlöschen der Belastung gewährt habe⁴³⁴.

Auf Antrag des Übernehmers kann die gestundete Steuer jederzeit mit ihrem Barwert gemäß § 12 Abs. 3 BewG vorzeitig abgelöst

⁴³¹ Meincke, Kommentar, § 7 ErbStG, Rz. 40

⁴³² Ziegeler, DB 1998, 1057

⁴³³ Meincke, Kommentar, § 25 ErbStG, Rz. 2, 3

⁴³⁴ BVerfG v. 15.05.1984, BVerfGE 67, 70

werden. Da die Ablössungssumme in Höhe des Barwertes nach der durchschnittlichen Lebenserwartung des Schenkers berechnet wird, ist selbst bei Übergebern, die sich bereits im Pensionsalter befinden, durch Zahlung des Ablössungsbetrages die wirtschaftliche Belastung durch die Abzinsung des gestundeten Betrages auf ca. 1/3 der Steuerschuld zu reduzieren, wie das folgende Berechnungsbeispiel zeigt:

Eine 62 Jahre alte Mutter übergibt ihrer Tochter im Jahre 1999 ein Mehrfamilienhaus mit einem Grundbesitzwert (§ 138 Abs. 4 BewG) von DM 2.000.000,- und behält sich bei der Übergabe ein lebenslängliches Wohnungsrecht mit einem Kapitalwert von jährlich DM 12.000,- vor.

Für die Berechnung der zu stundenden Steuer ist zunächst die Steuer für den Bruttoerwerb zu berechnen. Dabei ist das Wohnungsrecht, welches der Schenkerin als Auflage selbst zugute kommt, nach § 25 ErbStG vom Abzug ausgeschlossen.

Steuer auf den Bruttoerwerb:

Grundbesitzwert § 12 Abs. 3 ErbStG	
i. V. m. §138 Abs. 4 BewG	DM 2.000.000,-
<u>Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG</u>	<u>- DM 400.000,-</u>
Steuerpflichtiger Erwerb § 10 Abs. 1 ErbStG	DM 1.600.000,-
<u>Steuersatz §§ 19 Abs. 1, 15 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG</u>	<u>19 %</u>
Steuer auf den Bruttoerwerb	DM 304.000,-

Steuer auf den Nettoerwerb:

Der Nettoerwerb ergibt sich aus der Bereicherung nach Abzug der Nutzungs- oder Duldungsaufgabe. Die daraus entstehende Steuer entspricht dem Betrag, den die Tochter zahlen müßte, wenn das Wohnrecht weder ihr selbst noch der Mutter zugestanden hätte.

Grundbesitzwert § 12 Abs. 3 ErbStG	DM 2.000.000,-
Kapitalwert des Wohnungsrechtes § 14 Abs. 1 i. V. m. Anlage 9 BewG	
<u>Jahreswert DM 12.000,- x 11,484</u>	<u>DM 137.800,-</u>
Nettoerwerb	DM 1.862.192,-
<u>Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG</u>	<u>DM 400.000,-</u>
Steuerpflichtiger Erwerb § 10 Abs. 1 ErbStG	DM 1.462.192,-
<u>Steuersatz §§ 19, Abs. 1, 15 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG</u>	<u>19%</u>
Steuer auf den Nettoerwerb	DM 277.816,-

Zu stundende Steuer:

Der Stundungsbetrag der Schenkungsteuer entspricht der Differenz zwischen der Steuer zwischen dem Brutto- und dem Nettoerwerb.

DM 304.000,- - DM 277.816,- = DM 26.184,-

Ablösungsbetrag:

Der vorzeitig abzulösende Betrag wird nach der durchschnittlichen Lebenserwartung der Mutter von 20 Jahren nach der Sterbetafel der BRD 1986/88 nach dem Gebietsstand seit dem 03.10.1990 mit 5,5 % Jahreszinsen abgezinst (§ 14 Abs. 4 BewG, Tabelle 6 zu § 12 BewG). Der Abzinsungsfaktor beträgt 0,343 (Tabelle 1 zu § 12 Abs. 3 BewG).

Ablösungsbetrag: DM 26.184,- x 0,343 = DM 8.981,-

Der Ablösungsbetrag der gestundeten Steuer beträgt nach dieser Berechnung lediglich 34,30 % der auf den Nettoerwerb zu entrichtenden Steuer. Je jünger der Schenker ist, desto höher ist der Barwert des Wohnungsrechtes. Wäre die Schenkerin in dem obigen Beispiel lediglich 42 Jahre alt, betrüge der Barwert des Wohnungsrechtes DM 268.359,-; die zu stundende Steuer DM 35.641,- und

wegen der hohen Lebenserwartung der Übergeberin der Ablösungsbetrag lediglich DM 4.669,-.

Der Stundungsanspruch endet nach § 25 Abs. 2 ErbStG, sobald das belastete Vermögen ganz oder teilweise veräußert wird, bei einer vorzeitigen Ablösung durch den Verpflichteten oder bei einem vorzeitigen Verzicht durch den Berechtigten (R 85 Abs. 4 ErbStR). Wird das belastete Vermögen durch Erbfall oder Schenkung weiterübertragen, so wird dadurch die Stundung nicht vorzeitig beendet. Im Fall der Schenkung bleibt der Veräußerer weiterhin steuerpflichtig. Er kann sich auf die Stundung berufen oder die Ablösung nach dem Barwert der Steuer in Anspruch nehmen. Für den Erbfall tritt der Erbe in die Steuerpflicht des bisherigen Vermögensinhabers ein. Der Erbe kann sich auf die dem Erblasser gewährte Stundung berufen oder die Steuer jederzeit zu ihrem Barwert ablösen⁴³⁵.

4.4.3. Ablösung und Verzicht von Nießbrauchsrechten

Ein vorzeitiger unentgeltlicher Verzicht auf ein bei einer Grundstücksübertragung vorbehaltenes Nießbrauchsrecht ist aus steuerlichen Gründen problematisch, obwohl der Empfänger den ungeminderten Grundstückswert ohne Abzug der Nutzungsbelastung bei der Zuwendung unter Berücksichtigung des gestundeten Betrages versteuert hat.

Durch die höheren steuerlichen Grundstückswerte ab 1996, die nach § 16 BewG den Nießbrauchswert determinieren, droht eine erhebliche Schenkungsteuerbelastung, da nach Auffassung der Finanz-

⁴³⁵ Meincke, Kommentar, § 25 ErbStG Rz. 19

verwaltung auch ein unentgeltlicher Nießbrauchsverzicht einen eigenen Zuwendungstatbestand darstellt⁴³⁶.

In der Literatur wird diese Meinung kritisiert, weil das in § 25 ErbStG vorgesehene Bruttoprinzip einer gesonderten Verzichtsbesteuerung entgegenstehe⁴³⁷. Zu Recht weist das Schrifttum daraufhin, daß eine derartige Besteuerung in sich widersprüchlich sei, weil nach dem Erlöschen der Belastung der Erwerber nach § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG so besteuert wird, als wenn das Nutzungsrecht des Begünstigten nicht bestanden hätte⁴³⁸. Wenn es nicht bestünde, könnte in dem Verzicht auf das Nutzungsrecht aber auch keine freigebige Zuwendung an den Vermögenserwerber liegen⁴³⁹.

Solange die Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht höchststrichterlich aufgehoben wird, ist von unentgeltlichen Nießbrauchsverzicht abzuraten, um den Übernehmer nicht unnötigen Schenkungsteuerrisiken auszusetzen.

Dagegen ist eine entgeltliche Ablösung des Nießbrauchsrechtes mangels unstreitigem Vorliegen eines Zuwendungstatbestandes schenkungsteuerlich neutral und kann einkommensteuerlich als Gestaltungsmöglichkeit in Betracht kommen (vgl. Ausführungen unter Buchstabe C 4.6).

4.5. Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker

Übernimmt der Schenker die Entrichtung der vom Empfänger geschuldeten Steuer selbst oder legt sie einem Dritten zur Zahlung

⁴³⁶ FinMin. NRW, Erlaß vom 18.04.1978, DB 1978, 866

⁴³⁷ Ziegeler, DB 1998, 1058

⁴³⁸ Meincke, Kommentar, § 25 ErbStG, Rz. 15

⁴³⁹ Petzold, DB 1975, 277

auf, so gilt als Erwerb der Betrag, der sich bei einer Zusammenrechnung des Erwerbs mit der aus ihm errechneten Steuer ergibt (§ 10 Abs. 2 ErbStG).

Die Zahlung der Schenkungsteuer durch den Schenker führt regelmäßig zu einem Steuervorteil gegenüber der Kostenübernahme durch den Bedachten, da nur die aus der Schenkung errechnete Steuer dem steuerpflichtigen Erwerb hinzugerechnet wird und nicht wie nach § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG eine zusätzliche Steuer von der übernommenen Steuer berechnet wird.

Berechnungsbeispiel:

Eine Tante möchte ihrem Patenkind DM 500.000,- schenken und dabei eine steuersparende Gestaltung wählen.

1. Zahlung der Schenkungsteuer durch den Beschenkten:

Schenkung	DM 500.000,-	DM 500.000,-
Freibetrag		
§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	- <u>DM 10.000,-</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	DM 490.000,-	
Steuerklasse III		
§ 15 Abs. 1 ErbStG 23 %	DM 112.700,-	<u>DM 112.700,-</u>
dem Beschenkten verbleiben		<u>DM 387.300,-</u>

2. Zahlung der Schenkungsteuer durch den Schenker:

Schenkung	DM 387.300,-	DM 387.300,-
Freibetrag	<u>DM 10.000,-</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	DM 377.300,-	
Steuerklasse III Steuer 23%	<u>DM 86.779,-</u>	
Schenkung § 10 Abs. 2	DM 464.079,-	
Abrund. § 10 Abs. 1 S. 5	DM 464.000,-	
Freibetrag	<u>DM 10.000,-</u>	
Steuerpflichtiger Erwerb	DM 454.000,-	
Steuerklasse III 23%	DM 104.420,-	<u>DM 104.420,-</u>
Gesamtbelastung des Schenkers		<u>DM 491.720,-</u>

Die Gesamtschenkungssteuerersparnis beträgt bei einer Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker DM 8.280,- und ist in obigen Beispielsfall zu empfehlen⁴⁴⁰.

4.6. Grundstücksgesellschaften

Eine stufenweise vorweggenommene Erbfolge in ein Grundstück durch die Gründung einer Familiengesellschaft bürgerlichen Rechts warf bis zum Jahre 1994 erhebliche schenkungsteuerliche Probleme auf.

Der BFH hatte mit Urteil vom 07.12.1988 entschieden, daß für den Fall der unmittelbaren Übertragung des Grundstückes seitens der Eltern auf eine Gesamthandsgesellschaft in der Form einer OHG, KG oder GbR, die Gesellschaft Erwerber und Steuerschuldner sei, also nicht der jeweilige Gesellschafter⁴⁴¹. Aus diesem Grund war für die Steuerklasse der Zuwendung nicht der persönliche Freibetrag zwischen Eltern und Kindern anwendbar, sondern die damals höchste Steuerklasse IV, die bereits mit einem Eingangssteuersatz von 20% begann und einen niedrigen Freibetrag auswies. Zur Verhinderung dieser hohen Schenkungsbesteuerung waren Ausweichgestaltungen erforderlich⁴⁴².

Die Übergabe des Grundbesitzes wurde in mehreren Stufen vollzogen. In der ersten Stufe wurden den Kindern Miteigentumsanteile übertragen, die dann in der zweiten Stufe von den Kindern selbst in die Gesellschaft eingebracht worden sind. Durch diesen Vorgang fielen doppelte Notar- und Grundbuchkosten an und zur

⁴⁴⁰ Weitere Berechnungsbeispiele: Voss, DB 1990,2557;
Buciek, DStR 1990, 228;
Fromm, DStR 1993, 390

⁴⁴¹ BFH v. 07.12.1988, BStBl. II 1989, 237

⁴⁴² Dehmer/Schmitt, INF 1993, 538

Vermeidung des Vorwurfs der Umgehung auch die Kosten für die Zwischeneintragen im Grundbuch. Außerdem war ein zeitlicher Abstand zwischen der ersten und der zweiten Stufe erforderlich⁴⁴³. Diese Ausführungen sind meines Erachtens zivilrechtlich unzutreffend, da nach § 718 BGB das Gesellschaftsvermögen gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter und nicht etwa Vermögen der Gesellschaft ist. Der einzelne Gesellschafter ist der Rechtsinhaber, die Gesellschaft ist als Gesamthand bürgerlich-rechtlich keine neben den Gesellschaftern bestehende selbständige Persönlichkeit⁴⁴⁴. Vielmehr geht es bei der Unterscheidung zwischen der Gesamthand und den Gesamthändern nur darum, die Gesellschaftergesamtheit als Rechts- und Pflichtenträger von ihren einzelnen Gesellschaftern und deren Rechten und Pflichten getrennt zu verstehen⁴⁴⁵.

Diese Ausweichgestaltungen entfallen seit dem Grundsatzurteil des BFH vom 14.09.1994⁴⁴⁶. Der BFH hat entschieden, daß bei Grundbesitzübertragungen an eine Gesamthandsgesellschaft unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung nicht die Gesellschaft selbst, sondern die Gesamthänder anteilig Erwerber und Steuerschuldner nach § 20 Abs. 1 ErbStG sind.

Der BFH läßt es in seiner neuesten Rechtsprechung dahinstehen, ob die Gesamthandsgemeinschaft zivilrechtlich bereichert sei und führt aus, daß zwar durch Erbanfall oder Schenkung auf die Gesamthandsgemeinschaft übergehe und hierdurch gesamthänderisches Vermögen der Gesamthänder werde, aber durch eine eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung nicht die

⁴⁴³ Langenfeld, ZEV 1995, 158

⁴⁴⁴ Palandt/Sprau, § 718 BGB Rz. 1

⁴⁴⁵ so auch Meincke, Kommentar, § 1 ErbStG Rz. 7

⁴⁴⁶ BFH v. 14.09.1994, BStBl. II 1995, 81

Gesamthand, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung als bereichert anzusehen sind⁴⁴⁷.

Zutreffend und sachgerecht ist dagegen das schenkungsteuerliche Ergebnis der neueren Rechtsprechung des BFH. Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 ErbStG der Erwerber. Das ErbStG selbst hat keine eigene Definition getroffen, wer als Erwerber gelten soll. Vielmehr beschreibt das ErbStG den Erwerb des Vermögens als steuerpflichtigen Vorgang (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 - 4 ErbStG), so daß als Erwerber jede natürliche oder juristische Person in Betracht kommt, die am Erwerbsvorgang beteiligt ist. Mangels eigener vom Zivilrecht abweichender erbschaft- und schenkungsteuerlicher Regelung kommt somit die Gesamthandsgesellschaft als Erwerber nicht in Betracht, da sie anders als die Kommanditgesellschaft oder die Offene Handelsgesellschaft in keiner Hinsicht ein eigenes Rechtssubjekt ist. Auch haftungsrechtlich ist dieses Ergebnis sachgerecht. Die Zuwendungen an eine Gesamthand werden in Teilzuwendungen an die einzelnen Gesamthänder persönlich aufgespalten, so daß die Zuwendungen nicht zu Steuerschulden der Gesellschaft, sondern nur zu persönlichen Steuerschulden der Gesellschafter führen⁴⁴⁸.

Die Gesamthandsgemeinschaft hat gegenüber einer Miteigentümergeinschaft nach §§ 1008 ff., 741 ff. BGB den Vorteil, daß hier flexiblere Regelungen als bei einer Miteigentümergeinschaft vereinbart werden können. Wie bereits bei den einkommensteuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft (unter Buchst. C. 4.9.) dargestellt, können durch den Gesellschaftsvertrag Kündigungsrechte eingeschränkt, Ausschlußrechte bei geschäftsschädigendem Verhalten, eine Limitierung des Gesellschafterkreises auf Familienangehörige und ein

⁴⁴⁷ BFH v. 14.09.1994, BStBl. II 1995, 82

Verbot von Anteilsveräußerungen vereinbart werden. Ferner kann mit Vererbungsregelungen einem nicht gewünschten Eindringen von Familienfremden entgegnet werden⁴⁴⁹.

Soweit der Übergeber bei der Übertragung des Grundbesitzes auf die Grundstücksverwaltungsgesellschaft sich die wesentlichen Erträge auch weiterhin sichern will, können im Gesellschaftsvertrag auch voneinander abweichende Beteiligungs- und Erfolgsquoten vereinbart werden. Zu beachten ist dabei die einkommensteuerliche Progressionsbelastung des Übergebers, da ihm einkommensteuerlich die vereinbarten Gewinnanteile zuzurechnen sind. Die Differenz dieser Quoten darf jedoch nicht zu hoch sein, weil sonst die Gefahr der Besteuerung als selbständige Schenkung zum Kapitalwert - als übermäßige Gewinnverteilung nach § 7 Abs. 6 ErbStG - besteht⁴⁵⁰. Eine Überschreitung der zulässigen Differenz wird angenommen, wenn zwei Kinder zu je 48% an der Gesellschaft am Eigentum beteiligt sind, aber nur mit 2% stimmberechtigt sind⁴⁵¹.

Eine direkte Übertragung des Grundbesitzes der Eltern an die neu gegründete Familiengesellschaft ist folglich ohne schenkungsteuerliche Probleme möglich. Soweit eine Haftungsbeschränkung gewünscht wird, kann der Grundbesitz auch in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit beschränkter Haftung eingebracht werden, so daß sich neben der erbschaftsteuerlichen Ersparnis auch zivilrechtliche Vorteile ergeben⁴⁵².

⁴⁴⁸ Meincke, Kommentar, § 1 ErbStG Rz. 7

⁴⁴⁹ Halaczinsky/Obermeier/Teß, S. 347

⁴⁵⁰ Jeß, S.167 f.

⁴⁵¹ Dehmer/Schmitt, INF 1993, 539

⁴⁵² Halaczinsky/Obermeier/Teß, S. 348

Literaturverzeichnis

- Apitz, Wilfried Gestaltungsmißbrauch bei Herabsetzung und Vereinbarung von Mieten ab 50 v. H. der Marktmiete, DStR 1992, S. 242-244
- Auler, Wolf Gesamtsteuerliche Betrachtung von Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen, BB 1997, S. 2248-2250
- Authenrieth, Karlheinz Teilentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und einzelner Wirtschaftsgüter bei der Einkommensteuer, StVj 1989, S. 82-94
- Bader, Axel Erbschaft- und schenkungsteuerliche Optimierung privater Vermögensübertragungen - Teil II, INF 1998, S. 44-48
- Berthold, Kai Nießbrauchbelastete Grundstücksschenkungen, DB 1998, S. 647-649
- Biergans, Enno Die Entgeltlichkeit von Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen, StuW 1991, S. 381-389
- Biergans, Enno/
Koller, Andreas Vermögensübertragungen gegen private Versorgungsleistungen, DStR 1993, S. 741-750
- Bilsdorfer, Peter Die mittelbare Grundstücksschenkung Anlaß für eine ganzheitliche Betrachtung im Steuerrecht, INF 1994, S. 718-721
- Brandenberg, Hermann Ertragsteuerliche Aspekte der Vermögensnachfolge, StbJb 1955, S. 287-293

Brambring, Günter	Abschied von der „ehebedingten Zuwendung“ außerhalb des Scheidungsfalls und neue Lösungswege, ZEV 1996, S. 248-254
Buciek, Klaus D.	Gestaltungüberlegungen zu § 10 Abs. 2 ErbStG, DStR 1990, S. 228-231
Christner, Ludwig	Gestaltungsempfehlungen zur Schenkungsteuer, INF 1992, S. 248-251
Christoffel, Günter/ Geckle, Gerhard/ Pahlke, Armin	Erbschaftsteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 1998
Costede, Jürgen	Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge, StVj 1991, S. 16-31
Dehmer, Hans/ Schmitt, Joachim	Der „Familienpool“ - ein Gestaltungsinstrument im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, INF 1993, S. 538-541
Dessler, Rainer	Typische Probleme bei Übergabeverträgen, Deutsche Erbrechtszeitschrift, 1/1998, S. 16-19
Dötsch, Franz	Die neue Rechtsprechung des BFH zu den sog. unbekanntem (ehebedingten) Zuwendungen, DStR 1994, S. 638-642
Dressler, Rainer	Vereinbarungen über Pflichtteilsansprüche - Gestaltungsmittel zur Verringerung der Erbschaftsteuerbelastung, NJW 1997, S. 2848-2854
Ebeling, Jürgen	Die eingeschränkte Erbschaftsteuerfreiheit der Zugewinnausgleichsforderung, BB 1994, S. 1185-1187

Ehlig, Frank	Steuerliche Zurechnung von Grundstücken im Privatvermögen nach Schenkung im Wege vorweggenommener Erbfolge unter Vorbehaltsklauseln DStR 1996, S. 1629-1636
Elsner, v. Dietrich	Betriebsausgaben bei Anteilserwerb durch Miterben, BB 1983, S. 1782-1784
Esch, Günter/ Baumann, Wolfgang/ Schulze zur Wiesche, Dieter	Handbuch der Vermögensnachfolge, 5. Auflage 1997
Felix, Günther	Das Werden der neuen Erbschaftsteuer, ZEV 1996, S. 410-420
Felix, Günther	Der Bundesfinanzhof und die Geschichte von den vier Brüdern, BB1990, S. 2085
Felix, Günther	Zur erbschaftsteuerlichen Beurteilung des Gefälligkeitsgeschäftes, FR 1963, S. 492-493
Fischer, Peter	Renten und dauernde Lasten bei Vermögensübertragungen, DStR 1992, Beih. zu Heft 17 S. 1-8
Frieß, Susanne	Einkommensteuerliche Behandlung von vorweggenommener Erbfolge - Erbfall – Erbaueinandersetzung - und Erbfallsschulden 1. Auflage 1992
Förster, Guido, Heyeres, Ralf	Vorweggenommene Erbfolge im Zivilrecht, Erbschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht, BB 1991, S. 1458-1463
Fromm, Rüdiger	Rückerstattung der übernommenen Schenkungsteuer - eine Gestaltungschance? DStR 1993, 390-392

Gätzner, Cornelia	Vorweggenommene Erbfolge, Erbauseinandersetzung, Teilungsanordnung, Vermächtnis und Sondererbfolgen im Zivil- und Einkommensteuerrecht, Regensburg 1994
Gasser, Ingo	Zur Rechtsnatur des Übergabevertrages und ihren Folgen, insbesondere im Fall des unerwarteten Vorversterbens des Übernehmers, 1. Auflage 1993
Gebel, Dieter	Gesellschafternachfolge im Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht, Anteilsübertragungen unter Lebenden, Anteilserwerb von Todes wegen, Bielefeld 1994
Gebel, Dieter	Unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten – eine überschätzte Rechtsfigur, DStZ 1993, S. 451-459
Goertzen, Reiner	Nießbrauch und dauernde Lasten im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge, DStR 1994, S. 1553-1559
Graba, Hans-Ulrich	Das Familienheim beim Scheitern der Ehe, NJW 1987, S. 1721-1728
Grashoff, Frieder	Die Nachfolge von Miterben in den Anteil an einer Personengesellschaft, Konstanz 1997
Groh, Manfred	Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht StuW 1984, S. 217-229

Groh, Manfred	Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinn bei Erbaueinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge, Steuerberaterjahrbuch 1990/91, S. 9-30
Groh, Manfred	Die vorweggenommene Erbfolge - Ein Veräußerungsgeschäft? DB 1990, S. 2187-2191
Haas, Peter	Erbschaftsteuerrecht und gesellschaftsrechtliche Nachfolge, Herne/Berlin 1996
Habich, Jürgen	Die Entscheidungen des BFH zur gemischten Schenkung im Rahmen der §§ 16, 17 EStG - ein Widerspruch? FR 1988, S. 16-18
Halaczinsky, Raymond/ Obermeier, Arnold/ Teß, Wolfgang	Neuregelung der Grundstücksbewertung, Erbrecht- und Schenkungsteuer, 1. Auflage 1998
Harder, Nils	Erbschaftsteuererstattung aufgrund der Einführung des Betriebsvermögensfreibetrags? ZEV 1996, S. 301-303
Hausen, Brigitte Kohlrust-Schulz, Maren	Die Eigenheimzulage München 1996
Herrmann, Hans Joachim	Die Zurechnung von Vermietungseinkünften und deren Verlagerung auf Angehörige und Gesellschafter Möglichkeiten und Grenzen DB 1992, S. 2104-2109
Herrmann, Carl/ Heiner, Gerhard/ Raupach, Arndt	Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Auflage 1996

Herzig, Norbert	Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinne bei Erbauseinandersetzung, Erbfallschulden und vorweggenommener Erbfolge, FR 1988, S. 85-98
Herzig, Norbert/ Förster, Guido	Neuorientierung der vorweggenommenen Erbfolge im Ertragsteuerrecht, BB 1988, S. 450-455
Höll, Klaus	Erbrechtbesteuerung und Verfassungsrecht, DSWR 1997, S. 89-90
Hofer, Anton	Vorweggenommene Erbfolgeregelungen gegen private Versorgungsleistungen, München, Oldenbourg, 1995
Hollatz, A.	Erbschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften, DStR 1995, S. 589-592
Jachmann, Monika	Zur Behandlung der mittelbaren Grundstücksschenkung im Rahmen von § 10 e EStG, DStR 1995, S. 515-518
Jansen, Bernhard	Anschaffungskosten des Übernehmers bei vorweggenommener Erbfolge, StVj 1992, S. 170-175
Jansen, Rudolf/ Wrede, Friedrich	Renten, Raten, Dauernde Lasten, 11. Auflage 1995
Jeß, Stefan	Die Übertragung privaten Grundbesitzes im Wege vorweggenommener Erbfolge: eine Analyse der steuerlichen Folgen verschiedener Gestaltungsformen vor und nach der Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes 1996, Frankfurt a. M., 1997

- Jülicher, Marc
Vertragliche Rückforderungsrechte
und Weiterleitungsklauseln in Schen-
kungsverträgen,
DStR 1998, S. 1977-1985
- Kaefer, Wolfgang,
Röse, Bodo
Ausgewählte Fragen der mittelbaren
Grundstücksschenkung bei Erbrecht-
und Schenkungsteuer, Einkommen-
und Vermögensteuer,
DStR 1992, S. 737-741 (Teil I)
DStR 1992, S. 779-783 (Teil II)
- Kapp, Reinhard/
Ebeling, Jürgen
Erbschaft- und Schenkungsteuer-
gesetz, Kommentar,
11. Auflage
- Kemmer, Michael
Wasmer, Claudius
Abweichende Ansichten einkommen-
steuerlichen Behandlung von Erbfall
und Erbauseinandersetzung,
FR 1987, S. 433-443
- Kemmer, Michael
Schenkung unter Auflage, gemischte
Schenkung und einkommensteuerliche
Entgeltlichkeit,
DStR 1987, S. 363-366
- Kerscher, Karl-Ludwig/
Tanck, Manuel/
Krug, Walter
Das erbrechtliche Mandat,
Bonn 1998
- Kirchhof, Paul
Steuergleichheit,
StuW 1984, S. 297-314
- Kirchhof, Paul
Verfassungsrechtliche Maßstäbe für
die Einheitsbewertung des Grundbe-
sitzes,
DStR 1984, S. 575-583
- Kirchhof, Paul/
Söhn, Hartmut
Einkommensteuergesetz Kommentar,
Heidelberg 1986 ff.,
Loseblattsammlung
- Klein, Franz
Abgabenordnung Kommentar,
6. Auflage 1998

Knobbe-Keuk, Brigitte	Bilanz- und Unternehmenssteuerecht, 9. Auflage 1993
Korezkij, Leonid	Wie groß ist das Steuergeschenk des § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG? - Eine Analyse der Großzügigkeit des Gesetzgebers, ZEV 1998, S. 291-297
Korn, Klaus	Beratungspraktische Erkenntnisse und Konsequenzen aus dem Rentenerlaß der Finanzverwaltung v. 23.12.1996, DStR 1997, S. 137-143
Krüger, Dirk/ Kalbfleisch, Eberhard/ Köhler, Stefan	Die Entscheidungen des Bundesver- fassungsgerichts zu den Einheits- werten – Analyse und erste Beratungs- hinweise, DStR 1995, S. 1452-1459
Krüger, Dirk/ Siegemund, Ulrich/ Köhler, Stefan	Neuregelung der Erbschaftsteuer - Analyse und erste Beratungshinweise für die Praxis, Stbg 1997, S. 248-258
Kruse, Heinrich Wilhelm	Über die Erbschaftsteuer bei Über- gang von der Gütertrennung zur Zugewinnngemeinschaft, StuW 1993, S. 3-7
Kruse, Heinrich Wilhelm	Zur Anwendung der §§ 16, 17 EStG, § 7 Abs. 1 EStDV bei gemischten Schenkungen und anderen Sonder- formen der Schenkung, StuW 1982, S. 345-351
Kuhlmann, Heinz Jebens, Carsten Thomas	Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuer- bereinigungsgesetz: Die Behandlung des rückwirkend begründeten Zuge- winnausgleichsanspruchs mit der Änderung des § 5 ErbStG, DB 1994, S. 1156-1158
Langenfeld, Gerrit	Stufenweise vorweggenommene Erb- folge in ein Grundstück durch Grün- dung einer Familiengesellschaft bürgerlichen Rechts, ZEV 1995, S. 157-161

- Langenfeld, Gerrit Die Grundstücksschenkung im Zivil- und Steuerrecht, Köln 1992, 3. Auflage
- Leisner, Walter Ertragswertverfahren – sachgerechte Bewertung des Grundbesitzes, DB 1996, S. 595-600
- Lecher, Peter Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge: Aufteilung von Anschaffungskosten bei Nutzungsrecht an Gebäudeteil, DStR 1993, S. 678-679
- Lipp, Martin Ehegattenzuwendung und Zugewinnausgleich, Jus 1993, S. 89-96
- Märkle, Rudi W./ Franz, Roland Die Erbaueinandersetzung über Betriebsvermögen und die vorweggenommene Erbfolge, BB 1991, Beilage 5 zu Heft 5/1991
- Martin, Suse Renten und andere wiederkehrende Leistungen bei Vermögensübertragungen, BB 1993, S. 1773-1782
- Mayer, Jörg Der Übergabevertrag in der anwaltlichen und notariellen Praxis: die Übertragung von Privatvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, Bonn, 1998
- Meilicke, Heinz Entgeltliche und unentgeltliche Rechtsgeschäfte zwischen Familienmitgliedern in zivilrechtlicher und steuerlicher Sicht, StbJb 1976/1977, S. 289-310
- Meincke, Jens Peter Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 11. Auflage 1997

Meincke, Jens Peter	Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, NJW 1991, S. 198-203
Meincke, Jens Peter	Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, NJW 1993, S. 976-977
Meyer, Bernd/ Ball, Jürgen	Schuldzinsenabzug beim Vorbehalts-Nießbrauch, INF 1998, S. 641-645
Mayer, Norbert	Herausnahme von einzelnen Gegenständen bzw. Wirtschaftseinheiten aus dem Zugewinnausgleich – eine optimale Gestaltungsvariante im privaten und unternehmerischen Bereich? DStR 1993 S. 991-995
Miehler, Kurt/ Kronthaler, Ludwig	Einheitsbewertung und kein Ende? Überlegungen zur wertabhängigen Besteuerung des Grundvermögens, DStZ 1992, S. 741-749
Middendorf, Jutta	Übergabevertrag und landwirtschaftliches Erbrecht, Bielefeld, 1991
Moench, Dietmar	Brennpunkte der neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien, DStR 1999, S. 301-308
Moench, Dietmar	Erbschaft- und Schenkungsteuer Kommentar, 23. Ergänzung November 1998
Moench, Dietmar	Die Grundstücksschenkung an das verheiratete Kind - Probleme mit dem Schwiegerkind bei der Schenkungsteuer, DStR 1994, S. 607-610

- Moench, Dietmar Überlegungen zur Reform der Erbschaftsteuer,
DStR 1996, S. 725-729
- Moench, Dietmar/
Höll, Klaus Die neue Erbschaftsteuer,
Kurzkommentar,
Bonn 1997
- Moench, Dietmar Zwei gesetzliche Güterstände in
Deutschland. Erbschaftsteuer-
liche Aspekte,
DStR 1991, S. 304-305
- Morhard, Thilo „Unbenannte Zuwendungen“
zwischen Ehegatten - Rechtsfolgen
und Grenzen der Vertragsgestaltung
NJW 1987, S. 1734-1740
- Müller, Astrid Wirtschaftliche Konsequenzen des
Wandels der Rechtsprechung zur
ertragsteuerlichen Behandlung der
Erbaueinandersetzung und der vor-
weggenommenen Erbfolge,
Bergisch Gladbach, Eul, 1993
- Münchener Kommentar Bürgerliches Gesetzbuch, Band 7,
Einführungsgesetz, Internationales
Privatrecht,
München, 2. Auflage 1990
- Mundt, Iris Die vorweggenommenen Erbfolge im
Einkommensteuerrecht,
DStR 1991, S. 698-703
- Niepoth, Daniela Neuordnung von Renten und renten-
ähnlichen Leistungen anhand des
Anschaffungskostenbegriffs unter
Einbeziehung des Beschlusses des
Großen Senats vom 05.07. 1990
GrS 4-6/89,
DB 1991, S. 249-253
- Obermeier, Arnold Ertragsteuerliche Behandlung der
vorweggenommenen Erbfolge,
DStR 1993, S. 77-87

Obermeier, Arnold	Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 2. Auflage 1995
Obermeier, Arnold	Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung: Steuersparende Gestaltungen bei Einkommen-, Umsatz-, Erbschaft- und Grunderwerbsteuer, Herne 1995
Oelzen, Dirk	Die vorweggenommene Erbfolge, Bochum, 1983
Paus, Bernhard	Besteuerung der Renten und dauernden Lasten: Sind die Entscheidungen des Großen Senats sachgerecht? FR 1992, S. 33-39
Paus, Bernhard	Einkommensteuerliche Behandlung gemischter Schenkungen. Zugleich Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 10.07.1986, FR 1987, S. 299-301
Paus, Bernhard	Vorbild eines Nutzungsrechts bei vorweggenommener Erbfolge, Anmerkung zum BFH- Urteil vom 24.04.1991 XI R 5/83, DStZ 1992, S. 49
Pedack, Elke	Was bringen die neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien? Deutsche Erbrechtszeitschrift 3/1998, S. 16-18
Pelka, Jürgen	Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, StuW 1975 S. 206-221
Petzold, Rolf	Schenkungssteuerliche Behandlung des unentgeltlichen Verzichts auf ein Renten- oder Nutzungsrecht, DB 1975, S. 277-278

Schmitz, Bernhard	Übertragung privaten Grundvermögens unter Nießbrauchsvorbehalt in vorweggenommener Erbfolge, DStR 1993, S. 497-502
Schotten, Günther	Die ehebedingte Zuwendung – ein überflüssiges Rechtsinstitut? NJW 1990, S. 2841-2851
Schulze zur Wiesche, Dieter	Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte im Ertragsteuerrecht, FR 1984, S. 213-223
Seeger, Siegbert F.	Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, DB 1992, S. 1010-1018
Seer, Roman	Die einkommensteuerliche Behandlung der Erbaueinandersetzung und der vorweggenommenen Erbfolge, Steuer und Studium 1992, S. 414-422
Seer, Roman	Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, S. 283-298
Seer, Roman	Die steuerliche Behandlung sog. Übergabeverträge, NWB Heft 27/1998 vom 25.06.1998 NWB Fach 2, S. 6985 ff.
Seer, Roman	Wiederkehrende Leistungen und Wertverrechnung im Einkommensteuerrecht, ZEV 1995, S. 173 -178
Seithel, Rolf	Die Folgerechtsprechung des BFH über Renten und dauernde Lasten im Anschluß an die Entscheidungen des Senats des BFH und zur Wertverrechnung, BB 1993, S. 437- 482

Seithel, Rolf	Versorgungsleistungen bei Ablösung eines Vorbehalts- oder Vermächtnisnießbrauchs, DStR 1993, S. 674-678
Spiegelberger, Sebastian	Vermögensnachfolge, München 1994
Spiegelberger, Sebastian	Der Sonderausgabenabzug privater Versorgungsrenten – Zwölf Argumente für den Typus 2
Spiegels, Willi	Vorweggenommene Erbfolge sowie Erbfall und Auseinandersetzung: Übersichten zu den BFH- Beschlüssen vom 05.07.1990, BMF-Schreiben vom 11. und 13.01.1993 NWB, Beilage zu Heft 23/1993
Spindler, Wolfgang	Zur steuerrechtlichen Behandlung von Zahlungen zur Ablösung dinglicher Nutzungsrechte an Grundstücken beim Eigentümer, DB 1993, S. 297-299
Staudinger, J. v.	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 12. Auflage 1981
Stuhrmann, Gerd	Neue Gesichtspunkte bei der steuerlichen Beurteilung wiederkehrender Leistungen, DStR 1999, S. 924-925
Stephan, Rudolf	Die Ablösung von Nutzungsrechten gegen wiederkehrende Leistungen nach dem BMF- Schreiben vom 23.12.1996, DB 1997, S. 2196-2198
Stephan, Rudolf	Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbregelung bei selbstbewohntem Wohneigentum (Teil II), DB 1991, S. 1090-1092

Stobbe, Ludwig	Möglichkeiten der vorweggenommenen Erbfolge aufgrund des Jahressteuergesetzes 1997, DStZ 1997, S. 520-523
Stuhrmann, Gerd	Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und der obligatorischen Nutzungsrechte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1998, S. 1405-1448
Stuhrmann, Gerd	Ertragsteuerliche Aspekte der Vermögensnachfolge, StbJb 1995, S. 273-286
Theilacker, Gerhard	Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, Stuttgart, 1993
Thiel, Jochen	Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB 1997, S. 64-69
Thürmer, Bernd	Vermögensübertragungen zur vorweggenommenen Erbfolgeregelung, DB 1989, S. 1895-1898
Troll, Max	GmbH-Anteile als Gegenstand gemischter Schenkungen bei der Einkommen- und bei der Schenkungsteuer, GmbHR 1984, S. 205
Troll, Max/ Gebel, Dieter/ Jülicher, Marc	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar
Voss, Jochen	Der Tarifverlauf der Erbschaft- und Schenkungsteuer und seine Wirkungen auf § 10 Abs. 2 ErbStG, DB 1990, S. 2557-2562
Wachenhausen, Manfred	Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in der Beratungspraxis, Bonn, 1997

- Wacker, Roland Einkommensteuerliche Behandlung wiederkehrender Leistungen bei Übertragung von Betriebs- oder Privatvermögen,
NWB Heft 6/1997, S. 9933-9963
- Weber-Grellet, Heinrich Veräußerung - Versorgung - Unterhalt Unter welchen Voraussetzungen können Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abgezogen werden?
DStR 1993, Beihefter zu Heft 31, S. 1-8
- Wegmann, Bernd Ehevertragliche Gestaltungen zur Pflichtteilsreduzierung,
ZEV 1996, S. 201-207
- Weimer, Thilo Die Vermögensnachfolge aufgrund vorweggenommener Erbfolge und von Todes wegen in der Einkommensteuer,
Wertheim, 1995
- Weinmann, Norbert Güterrechtsvertragliche Modifizierungen der Zugewinnngemeinschaft – Änderung des § 5 ErbStG im StMBG,
DStR 1994, S. 381-383
- Weinmann, Norbert Neubewertung des Grundbesitzes ab 01. Januar 1996,
ZEV 1997, S. 41-52
- Weirich, Hans-Armin Erben und Vererben
Handbuch des Erbrechts und der vorweggenommenen Vermögensnachfolge,
4. Auflage 1998
- Westhoff, Franz Fragen zur vorweggenommenen Erbfolge,
DB 1972, S. 809-814
- Winkler, Christian Lebzeitige Vermögenszuwendungen gegen Versorgungsleistungen als Auslaufmodell vorweggenommener Erbfolge?
Deutsche-Notar-Zeitschrift 7/1998, S. 544-571

- Witteler, Hans-Georg Die steuerliche Abgrenzung des unentgeltlichen Erwerbes vom - teilweise - entgeltlichen Erwerb von Betrieben und Privatgrundstücken zwischen nahen Angehörigen, DB 1985, S. 71-78
- Wohlschlegel, Hanspeter Personengesellschaften als Erwerber im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, ZEV 1995, S. 94-98
- Ziegeler, Werner Nießbrauchsverzicht bei erhöhten Grundstückswerten nach dem ErbStG 1996, DB 1998, S. 1056-1060
- Zinnbauer, Hans Gemischte Schenkungen im Schenkungsteuerrecht, BB 1994, S. 2185-2186

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BBauG	Bundesbaugesetz
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BdF	Bundesministerium der Finanzen
Beschl.	Beschluß
BewG	Bewertungsgesetz
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden- Württemberg
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DEZ	Deutsche Erbrechtszeitschrift
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DSWR	Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht (Zeitschrift)

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGBGB	Einführungsgesetz Bürgerliches Gesetzbuch
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
Est	Einkommensteuer
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
f.	folgende
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
Fin.Min.	Finanzministerium
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGB-DDR	Familiengesetzbuch der Deutschen Demokratischen Republik
FR	Finanz-Rundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
H	Hinweis (der Einkommensteuerrichtlinien)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
HöfeO	Höfeordnung
i.d.R.	in der Regel
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
m.E.	meines Erachtens
MDR	Monatszeitschrift für Deutsches Recht
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen

NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Loseblatt)
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OGH	Oberverwaltungsgericht
OLG	Oberlandesgericht
OVGSt	Entscheidungen des Preußischen OVG in Staatssteuersachen
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
sog.	sogenannt
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahreszeitschrift (Zeitschrift)
Tz.	Teilziffer
u.a.	und andere, unter anderem
Urt.	Urteil
usw.	und so weiter
v.	von, vom
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
Vorb.	Vorbemerkung
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuer-Richtlinien
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögens- Nachfolge
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung