Lösung:

Eine Zuwendung des V an die Ehefrau des S ist nicht gegeben. V hat den gesamten Miteigentumsanteil am Grundstück seinem Sohn S und nicht anteilig seiner Schwiegertochter zugewendet. Die Schenkung des V an S war bereits ausgeführt, als S den zugewendeten Miteigentumsanteil am Grundstück zur Hälfte auf seine Ehefrau übertragen hatte. Der zwischen V und S geschlossene **Überlassungsvertrag** enthielt auch **keine Verpflichtung** des S zur **Weiterübertragung** eines hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück auf seine Ehefrau. Schließlich sind auch keine sonstigen Gründe ersichtlich, aus denen heraus S zu einer Weitertragung verpflichtet gewesen sein sollte.

Praxishinweis! In der dem Beispiel zugrunde liegenden Entscheidung führt der BFH eine Erwägung aus, die in vergleichbaren Fällen eine schöne Argumentationshilfe darstellen kann, soweit die Finanzverwaltung von einer Verpflichtung zur Weiterschenkung ausgehen sollte. Der II. Senat formuliert: „Eltern haben regelmäßig kein Interesse daran, ihre Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge nicht auf ihre Kinder, sondern unmittelbar auf Schwiegerkinder zu übertragen (vgl. Schuck in V/K/S, 3. Aufl., § 7 ErbStG Rn. 94; Fischer in F/J/P/W, 3. Aufl., § 7 Rz 127; Gebel, ZEV 2005, 263, 264; Reymann ZEV 2006, 55; Spiegelberger, Festschrift für Spindler 2011, 809, unter II. 4.). Das gilt insbesondere dann, wenn – wie im Streitfall – für bestimmte Fälle ein Rückübertragungsanspruch des zuwendenden Elternteils gegenüber dem bedachten Kind vereinbart wird.“

75

Räumen Kinder, denen ein Elternteil Vermögen übertragen hat, in derselben Urkunde beiden Eltern als Gesamtgläubigern ein **Rentenstammrecht** ein, liegt dem nur insoweit eine freigebige Zuwendung des übertragenden Elternteils an den anderen zugrunde, als der andere Elternteil über die eingehenden Zahlungen im **Innenverhältnis** rechtlich und tatsächlich endgültig frei verfügen kann.⁵⁹

76

Bei Eheleuten und eingetragenen Lebenspartnern, allerdings auch bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften, wird nicht selten nach dem Motto verfahren

77

⁵⁹ BFH vom 22.08.2007, II R 33/06, BStBl II 2008, 28.

ren „**Alles unser**“.⁶⁰ Gerne werden deshalb – gerade bei Alleinverdienerpartnerschaften – Gemeinschaftskonten oder -depots geführt.

- 78 Grundsätzlich behandelt das Schenkungsteuerrecht Zuwendungen zwischen Eheleuten wie alle sonstigen Schenkungen auch. Die aus dem Zivilrecht bekannten ehebedingten Zuwendungen sind dem Schenkungsteuerrecht fremd. Schenkungsteuerlich relevante Zuwendungen können daher auch vorliegen, wenn Zahlungseingänge auf gemeinschaftlichen Konten oder Depots zu verzeichnen sind.
- 79 Bei einem **Oder-Konto** sind die Ehegatten grundsätzlich **Gesamtgläubiger** nach § 428 BGB, mit der Folge, dass sie nach § 430 BGB im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Während intakter Ehe der Kontoinhaber hat der Bundesgerichtshof⁶¹ zwar die gesetzliche Regel des § 430 BGB, wonach Gesamtgläubiger im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, bestätigt, aber diese gesetzliche Regel rechtstatsächlich zur Ausnahme erklärt. Während intakter Ehe der Kontoinhaber scheidet danach in der Regel eine Ausgleichspflicht aus, weil aus ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarungen, aus Zweck und Handhabung des Kontos oder aus Vorschriften über die eheliche Lebensgemeinschaft hervorgeht, dass „ein anderes bestimmt ist“. Der Beweis für die eine der Ausgleichspflicht entgegenstehende Gestaltung des Innenverhältnisses sie bei intakter Ehe im Allgemeinen einfach zu führen, da einer übereinstimmenden Darstellung des Innenverhältnisses durch die Eheleute regelmäßig gefolgt werden könne, wenn nicht objektive Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung begründen.
- 80 Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob die **Zahlung eines Ehegatten** auf ein **Gemeinschaftskonto** beider Ehegatten eine **freigebige Zuwendung** i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den anderen Ehegatten sein kann.
- 81 Einig war und ist man sich, dass jedenfalls bei **Gehaltseingängen** auf ein **gemeinschaftliches Gehaltskonto**, von dem typischerweise die **Lebenshaltung** bestritten wird, keine freigebige Zuwendung an den Ehegatten insoweit vorliegt. Dies folgt aus der **gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung, § 1360 BGB**. Anders sieht es aber schon dann aus, wenn sich ein Guthaben ansammelt, das das übliche Maß – gemessen am Lebenszuschnitt der Ehegatten-

60 Aus Gründen der sprachlichen Einfachheit wird nachfolgend nur noch von Eheleuten die Rede sein. Gemeint sind aber alle der soeben genannten Partnerschaften.

61 BGH vom 29.11.1989, IVb ZR 4/89, NJW 1990, 705.

übersteigt.⁶² Denn für die Frage der Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kommt es im Ergebnis entscheidend auf die Frage an, welche Abreden die Ehegatten insoweit im Innenverhältnis getroffen haben.⁶³ Eine Bereicherung des anderen Ehegatten liegt danach nur vor, wenn und soweit dieser im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei über das eingezahlte Guthaben verfügen kann und die Zuwendung unentgeltlich ist. Fehlen entsprechende **schriftliche oder mündliche Vereinbarungen**, ist auf das **tatsächliche Verhalten der Eheleute** abzustellen.

Nach bisheriger Auffassung der **Finanzverwaltung** zur Behandlung von Gemeinschaftskonten und -depots sind diese **grundsätzlich** beiden **Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen**.⁶⁴ Gemeinschaftskonten und -depots seien unabhängig von der Herkunft des Geldes bzw. der Wertpapiere grundsätzlich beiden Ehegatten nach der Auslegungsregel des § 430 BGB jeweils zur Hälfte zuzurechnen. Insoweit läge dann eine Bereicherung des nicht einzahlenden Ehegatten vor. Etwas anderes solle nur dann gelten, wenn die Beteiligten eine abweichende Vereinbarung getroffen hätten und dies nachweisen könnten.

Ob die Einrichtung eines Oder-Kontos bzw. Einzahlungen auf dieses eine – möglicherweise stillschweigende – schenkweise Übertragung eines Teils oder des gesamten darauf befindlichen Geldbetrags an den jeweils anderen Ehegatten darstellen war in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bislang umstritten. **Keine** grundsätzlich **schenkungssteuerpflichtige Zuwendung** haben beispielsweise das Hessische FG, das FG Münster sowie das FG Niedersachsen angenommen.⁶⁵ Demgegenüber hatten die Finanzgerichte Rheinland-Pfalz und Düsseldorf angenommen, dass Oder-Konten von Ehegatten bei der Feststellung des erbschaftsteuerlichen Erwerbs unabhängig von der Herkunft des Geldes grundsätzlich **beiden Ehegatten jeweils zur Hälfte** zuzurechnen seien.⁶⁶

Bislang hatte der **BFH** sich noch **nicht explizit** mit Einzahlungen auf Oder-Konten befasst. Entschieden hatte er aber bereits, dass in der Überweisung

⁶² FG Münster vom 03.12.1992, 3 K 2366/89, EFG 1993, 589.

⁶³ BFH vom 22.08.2007, II R 33/06, BStBl II 2008, 28.

⁶⁴ OFD Koblenz vom 19.02.2002, S 3900 A-St 53 5, ZEV 2002, 189.

⁶⁵ Hessisches FG vom 25.04.1991, 10 K 10197/85, EFG 1992, 142; FG Münster vom 03.12.1992, 3 K 2366/89, EFG 1993, 589; Niedersächsisches FG vom 14.05.1987, III 70/83, n.v.

⁶⁶ FG Rheinland-Pfalz vom 07.07.1994, 4 K 2118/93, EFG 1995, 125; FG Düsseldorf vom 19.07.1995, 4 K 7813/91, EFG 1996, 242.

eines Geldbetrages auf das Festgeldkonto eines anderen nur dann eine Bereicherung des Empfängers auf Kosten des Überweisenden vorliegt, wenn und soweit der Empfänger den Geldbetrag endgültig behalten und darüber im Innenverhältnis zum Überweisenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen konnte.⁶⁷ Es fehlt nach Auffassung des BFH an einer derartigen **Verfügungsbefugnis**, wenn die Überweisung nur erfolgte, um Anlagebeträge des Überweisenden und des Empfängers zur Erlangung besserer Zinskonditionen zuzuzulegen. Der **Bereicherungswille** konnte im entschiedenen Fall nicht ermittelt werden, so dass das Verfahren zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurück verwiesen wurde. Argumente für eine gemeinsame Geldanlage seien nach Auffassung des BFH die entsprechenden Erklärungen des Überweisenden im Einspruchsverfahren sowie die spätere Einräumung einer Bankvollmacht für den Überweisenden und dass das Konto später in einer „Oder-Konto“ umgewandelt worden sei.⁶⁸

- 85 Vor diesem Hintergrund hatte sich zuletzt das **FG Nürnberg** mit den Auswirkungen von Zahlungen auf ein Oder-Konto beschäftigt. Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde:
- 86 Eheleute M und F führten ein Oder-Konto und ein Oder-Depot. Auf das Konto nahm nur M erhebliche Einzahlungen vor. Von dem Guthaben auf dem Konto erwarb M zudem in verschiedenen Transaktionen Aktien für das Oder-Depot der Eheleute. Die Eheleute erwarben gemeinsam ein Grundstück, der Kaufvertrag wurde später aus baurechtlichen Gründen rückgängig gemacht. Später erwarb M alleine ein Grundstück, das die Familie bewohnte. In beiden Fällen waren die Zahlungen von dem Oder-Konto erfolgt. In der Einkommensteuererklärung rechneten sich die Eheleute die Spekulationsgewinne und Zinsen aus Konto und Depot je hälftig zu. Die Kosten des Lebensunterhalts wurden von einem anderen gemeinsamen Konto bestritten, auf welches Beträge aus dem Oder-Konto überwiesen wurden. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Eheleuten, dass die auf das oder-Konto eingezahlten Beträge und die Zinsen daraus ausschließlich M zustehen sollten, war erst im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung erstellt worden.
- 87 **Bis zum Beweis des Gegenteils** ist nach Auffassung des FG Nürnberg davon auszugehen, dass der Ehemann bei Einzahlung auf das Oder-Konto seiner

67 BFH vom 07.10.1998, II R 30/97, ZEV 1999, 118.

68 Vgl. zur Unterscheidung zwischen Einzahlungen auf Konten mit Vollmacht und Oder-Konten auch Oertzen/Straub, BB 2007, 1473.

Ehefrau die Hälfte der Einzahlungsbeträge **freigebig zugewendet** hat.⁶⁹ Der Beweis des Gegenteils war nicht erbracht worden. Entscheidend war die Vereinbarung im Innenverhältnis. Das FG ließ die Revision wegen **grundsätzlicher Bedeutung** zu.⁷⁰

Der BFH erklärt der Auffassung des FG Nürnberg, sowie der Verwaltungsauffassung eine klare Absage. **88**

Der Gedankengang folgte diesen fünf Schritten: **89**

1. Im Ergebnis beurteilt sich die Frage nach der Bereicherung i.S.d. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nach dem Innenverhältnis zum zuwendenden Ehegatten.⁷¹
2. Liegt eine von vornherein getroffene schriftliche Vereinbarung hierüber vor, so gilt diese.
3. Fehlt es an einer solchen, kann auf eine entsprechende mündliche Vereinbarung ggf. durch das tatsächliche Verhalten der Eheleute rückgeschlossen werden.
4. Kann der entscheidungserhebliche Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden, ist unter Anwendung der Regeln zu entscheiden, die für die Feststellungslast im Steuerrecht gelten.
5. Nach ständiger Rechtsprechung liegt die Feststellungslast (objektive Beweislast) für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen beim Finanzamt und für steuermindernde Tatsachen beim Steuerpflichtigen.⁷²

Demzufolge gilt: Das **Finanzamt** trägt die **Feststellungslast** für die Tatsachen, die zur Annahme einer **freigebigen Zuwendung** erforderlich sind. Also hat auch das Finanzamt darzulegen und zu beweisen, dass der nicht einzahlende Ehegatte über das auf den Einzahlungen des anderen Ehegatten beruhende Guthaben auf dem Oder-Konto zur Hälfte tatsächlich und rechtlich frei verfügen konnte und damit durch die Zuwendung des hälftigen Guthabens **bereichert** war. Gleiches gilt dafür, dass die Zuwendung **objektiv unentgeltlich** war. Die Feststellungslast des Finanzamts erstreckt sich deshalb grundsätzlich auch darauf, dass die Eheleute **keine** von der Auslegungsregel des **90**

⁶⁹ FG Nürnberg vom 25.03.2010, 4 K 654/2008, EFG 2011, 347 vgl. die Anmerkung von Esskandari/Bick, ErbStB 2010, 330 f.

⁷⁰ Vgl. zu der Entscheidung und den Hintergründen auch Götz, ZEV 2011, 408.

⁷¹ BFH vom 22.08.2007, II R 33/06, BStBl II 2008, 28.

⁷² Vgl. BFH vom 21.03.2002, III R 42/00, BStBl II 2002, 417.

§ 430 BGB abweichende Vereinbarung getroffen hatten und deshalb ein Rückforderungsanspruch des einzahlenden Ehegatten gegenüber dem anderen Kontoinhaber nicht bestand. Gibt es allerdings **hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte** dafür, dass beide Ehegatten zu **gleichen Anteilen** am Kontoguthaben **beteiligt** waren, trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte die Feststellungslast dafür, dass im Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein sollte. Allein eine Einzahlung auf dem Oder-Konto durch einen Ehegatten ist aber kein ausreichender Anhaltspunkt dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte zur Hälfte an dem eingezahlten Betrag beteiligt sein sollte.⁷³

91 Als Indizien zur Beurteilung der Regelung im Innenverhältnis kommen in Betracht:⁷⁴

- **Häufigkeit** der **Zugriffe** auf das oder-Konto durch den nicht einzahlenden Ehegatten;
- schriftliche (auch erst im Nachhinein verschriftlichte oder bestätigende) und mündliche **Vereinbarungen** zwischen den Ehegatten;
- **allgemeine Lebenserfahrung**, die nicht generell dafür spricht, dass ein Ehegatte gerade bei großen Summen diese durch Einzahlung auf ein Oder-Konto der Eheleute zu einem erheblichen Teil dem anderen Ehegatten freigebig zuwenden wollte;
- **kein zwingendes Indiz** für freie Verfügungsmacht ist Zahlung des **Grundstückspreises** für ein gemeinsam erworbenes Grundstück, da ggf. ein Ausgleichsanspruch gegen den Ehegatten besteht, gerade bei intakter Ehe kann es üblich sein, dass ein Ehegatte die Zahlungsverpflichtung des anderen Ehegatten erfülle und sich die Ehegatten stillschweigend einig seien, den Ausgleich im Innenverhältnis später vorzunehmen;
- **laufende Überweisungen** zur **allgemeinen Lebensführung** auf ein Konto zur allgemeinen Lebensführung dienen nicht dem Aufbau eigenen Vermögens eines Ehepartners, sie sind daher kein Indiz für Mitberechtigung am Guthaben auf dem Konto, von dem das Geld überwiesen wurde;
- die **Verwendung des Guthabens für Einkommensteuerzahlungen** des nicht einzahlenden Ehegatten können grundsätzlich ein Anhaltspunkt für eine Mitberechtigung am Kontoguthaben sein. Entscheidend kommt es hier auf die Höhe der Einkommensteuerschuld an;

73 Vgl. BFH vom 07.10.1998, II R 30/97, BFH/NV 1999, 618.

74 BFH vom 23.11.2011, II R 33/10, DStR 2012, 796.

- **Angaben in Einkommensteuererklärungen** können Indizien sein, da Kapitalerträge ertragsteuerrechtlich regelmäßig dem Kapitaleigner zuzurechnen sind. Das Indiz ist allerdings nur schwach ausgeprägt, weil es an der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung ansetzt.

Praxishinweis! Um Streitigkeiten mit dem Finanzamt zu vermeiden kann weiter grundsätzlich empfohlen werden, **Gemeinschaftskonten zu vermeiden**.⁷⁵ 92

Dies gilt für **Eheleute**. Noch mehr gilt es aber für **nichteheliche Lebenspartner**. Werden Konten oder Depots dennoch gemeinschaftlich geführt, sollte eine schriftliche Vereinbarung über die Aufteilung im Innenverhältnis nach der Herkunft der Mittel getroffen und die Veranlagung sollte nach dieser Aufteilungsvereinbarung durchgeführt werden.⁷⁶ 93

Praxishinweis! Auch **Treuhandverträge** können weiter helfen. 94

Außerhalb der Gütergemeinschaft bestehen während der Ehe streng **getrennte Vermögensmassen** der Eheleute. Potentiell kann in jedem Vermögenstransfer oder Zugriff auf das Konto des anderen Ehegatten eine Schenkung liegen, sofern über die bloße Übertragung hinaus der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Entscheidend ist die **zivilrechtliche** – nicht die wirtschaftliche – **Betrachtung**. Sofern ein Treuhandverhältnis vorliegt, ist keine freigebige Zuwendung erfolgt. Treuhandverhältnisse sind dadurch gekennzeichnet, dass die dem Treuhänder nach außen eingeräumte Rechtsmacht im Innenverhältnis zum Treugeber durch eine schuldrechtliche Treuhandabrede beschränkt ist. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 1. Alt. AO geht davon aus, dass bei Treuhandverhältnissen das Wirtschaftsgut dem Treugeber zuzurechnen ist. Die Finanzämter prüfen in jedem Einzelfall, ob ein echtes Treuhandverhältnis besteht und orientieren sich dabei an dem BMF-Schreiben vom 01.09.1994.⁷⁷ Es kommt aus **Sicht der Finanzverwaltung** und nach der Rechtsprechung im Wesentlichen auf die Vereinbarungen im **Innenverhältnis** an. Es muss sich eindeutig ergeben, dass

⁷⁵ Vgl. dazu Esskandari Rn. 1283 ff.

⁷⁶ So auch Steiner, ErbStB 2005, 76, 78.

⁷⁷ BMF vom 01.09.1994, IV B 3 – S 2253 a – 15/94; Zu Grundvoraussetzungen für die steuerliche Anerkennung; siehe auch BFH vom 24.11.2009, I R 12/09, und vom 06.10.2009, IX R 14/08.

die mit der rechtlichen Eigentümerstellung verbundene Verfügungsmacht im Innenverhältnis so eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum eine leere Hülse bleibt. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen. Zur Treuhandabrede gehört daher zwingend die Möglichkeit des Treugebers, im Hinblick auf das Treugut Weisungen zu erteilen, Abrechnung und Rückübertragung zu verlangen. Außerdem muss der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handeln.

- 96 Das Treuhandverhältnis darf nicht fingiert werden. Ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis setzt Abmachungen und tatsächliche Beziehungen voraus, aus denen sich das Handeln im fremden Interesse und die Abhängigkeit des Treuhänders von den erteilten Weisungen eindeutig ergeben. Es sollten daher ernst gemeinte, klare, zulässige Vereinbarungen auch dokumentiert und tatsächlich ausgeführt werden. Bei der Durchführung der Treuhandabrede muss die Trennung von Treugut und Eigenvermögen des Treuhänders erkennbar sein.
- 97 Der Treuhänder hat gegebenenfalls den Nachweis zu führen, dass er Gegenstände/Rechte lediglich treuhänderisch besitzt. Das Treuhandverhältnis muss vor Eintritt der regelmäßigen Festsetzungsverjährung beim Treugeber dem Finanzamt offen gelegt werden. Ist der Treugeber, demgegenüber die Zurechnung zu erfolgen hat, nicht bekannt, treten die Rechtsfolgen des § 159 Abs. 1 Satz 1 HS 1 AO ein. Danach gilt: Wer behauptet, dass er Rechte, die auf seinen Namen lauten, oder Sachen, die er besitzt, nur als Treuhänder, Vertreter eines anderen oder Pfandgläubiger innehat oder besitzt, hat auf Verlangen nachzuweisen, wem die Rechte oder Sachen gehören; anderenfalls sind sie ihm regelmäßig zuzurechnen.
- 98 Schon Treuhandverträge unter fremden Dritten werden gerne von Finanzämtern in Frage gestellt. Die bloße Behauptung einer mündlichen Vereinbarung zwischen Treugeber und Treuhänder genügt den Anforderungen zum Nachweis eines vereinbarten Treuhandverhältnisses nicht.⁷⁸ Bei Treuhandverhältnissen unter nahen Angehörigen stellt die Rechtsprechung an den Nachweis der steuerlich relevanten Treuhandabrede – noch – strengere Anforderungen. Werden Treuhandverhältnisse zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen, sind sie steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn sie bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als

⁷⁸ FG Nürnberg vom 19.01.2006, VII R 338/2001.

auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen.⁷⁹

Praxishinweis! Ist das Kind bereits in den Brunnen gefallen kann die Beendigung der **Zugewinnsgemeinschaft** weiter helfen.⁸⁰

99

Leben die Ehepartner im gesetzlichen Güterstand der **Zugewinnsgemeinschaft**, § 1363 ff. BGB, behält während der Dauer der Ehe jeder Ehegatte sein eigenes Vermögen. Ein gemeinsames Vermögen existiert nicht, es sei denn, die Ehegatten erwerben gemeinsames Vermögen. Auszugleichen ist aber der während der Ehe erzielte Zugewinn, § 1378 BGB. Bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft steht dem anderen Ehegatten die Hälfte der Differenz des während der Ehe erzielten Zugewinns zu. Dieser Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns stellt weder eine freigebige Zuwendung dar, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, noch unterfällt er der Erbschaftsteuer – unabhängig von seiner Höhe, § 5 ErbStG.

100

Eine bereits **angefallene Schenkungsteuer erlischt** zudem mit **Wirkung für die Vergangenheit**, soweit in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG unentgeltliche Zuwendungen auf die Ausgleichsforderung angerechnet worden sind, § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Wird also der **Güterstand** gewechselt, ist der Zugewinn auszugleichen. Sofern bereits ein Schenkungsteuerbescheid erlassen war, ist dieser zu ändern, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Entsprechendes gilt, wenn Schenkungen bei der Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt werden.

101

Vereinbaren Ehegatten einen **vorzeitigen Ausgleich des Zugewinns**, ohne den gesetzlichen Güterstand zu beenden, ist die Ausgleichsforderung zunächst als steuerbare unentgeltliche Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erfassen. Sobald der Güterstand dann jedoch beendet wird und wenn die im Wege der vorweggenommenen Zugewinnausgleichs erhaltene Zuwendung auf die Ausgleichsforderung anzurechnen ist (§ 1380 Abs. 1 BGB), erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit, § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

102

Eine weitere **Gestaltungsmöglichkeit** bei bereits eingetretener Schenkungsteuerpflicht besteht im **Widerruf der Schenkung** auf der Grundlage der **Störung der Geschäftsgrundlage, § 313 BGB**. Die Steuer erlischt dann aber nur mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, soweit

103

⁷⁹ BFH vom 25.05.2011, IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677.

⁸⁰ Dazu auch Brüggemann, ErbBstg 2011. 217, 220 und Milatz/Herbst, DStR 2011, 706 ff.; DStR 2011.

ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden muss. Beachtlich ist nur ein Rückforderungsrecht des Schenkers. Möglich ist dies, wenn sich der Zuwendende über die Steuerpflicht als solche irrt, die entsprechenden Umstände dem Bedachten mitgeteilt worden sind, und dem Bedachten daher klar ist, dass es sich für den Schenker um eine wesentliche Geschäftsgrundlage handelt.⁸¹ Die Einschätzung des Schenkers darf zudem nicht auf vagen, nicht durch eigene Sachkunde oder fachliche Informationen abgesicherten Vorstellungen beruhen. Es ist sachlicher Rat in Anspruch zu nehmen. Zudem müsste der Schenker sofort auf die Störung der Geschäftsgrundlage reagieren. Angesichts der Vielzahl der Einschränkungen dürfte diese Konstellation nur in **absoluten Ausnahmefällen** weiterhelfen.

104 Der Begriff des **Erwerbsgegenstandes** einer Schenkung wird grundsätzlich weit ausgelegt. Gegenstand einer freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kann deshalb nicht nur die Vermögenssubstanz, sondern auch die **Gewährung eines Vermögensgebrauchs** (einer Nutzungsmöglichkeit) sein.⁸² Dabei soll es ohne Belang sein, ob die Gebrauchs- bzw. Nutzungsüberlassung (zum Beispiel durch einen Nießbrauch) „verdinglicht“ wird oder lediglich auf einem obligatorischen Rechtsverhältnis beruht.⁸³

105 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs liegt allerdings in der bloßen **vorübergehenden Gebrauchsüberlassung** einer Sache in Regel keine das Vermögen mindernde Zuwendung, die für eine Schenkung gem. § 516 Abs. 1 BGB erforderlich wäre, denn in diesem Fall verbleibt die Sache im Eigentum und mithin im Vermögen des Leistenden.⁸⁴ Auch der **Besitz** als vermögenswertes Recht wird dann nicht endgültig, sondern nur vorübergehend aus der Hand gegeben. Allein das **Merkmal der Unentgeltlichkeit** macht die Zuwendung noch nicht zu einer Schenkung. Wer sich vertraglich verpflichtet, einem anderen den Gebrauch der Sache unentgeltlich zu gestatten, begründet vielmehr nach der Auffassung des BGH einen formlos zulässigen **Leihvertrag** gem. § 598 BGB. Auf den Leihvertrag ist die Anwendung schenkungsrechtlicher Vorschriften grundsätzlich auch dann ausgeschlossen, wenn dem Eigentümer infolge der Gebrauchsüberlassung Vermögensvorteile entgehen, die er bei eigenem Gebrauch hätte erzielen können. Diese Grundsätze wendet der BGH auch auf ein **Wohnrecht** an.

⁸¹ Vgl. dazu im Einzelnen Milatz/Herbst, DStR 2011, 706, 708 ff.

⁸² BFH vom 30.03.1994, II R 105/93, BFH/NV 1995, 70.

⁸³ Fumi, EFG 2006, 1264.

⁸⁴ BGH vom 11.12.1981, V ZR 247/80, BGHZ 82, 354.