

# Gemeinsamer Konsum im Schenkungs- und im Schenkungsteuerrecht

Von Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Wenn einer eine Reise tut, kann er bekanntlich was erzählen. Vor allem dann, wenn es sich um eine Weltreise auf einem Luxusdampfer handelt. Seine Geschichte interessiert aber nicht nur die nähere Umgebung, sondern auch Fernerstehende wie den Fiskus, noch jedenfalls, und kann auch einen Gläubiger im Zugewinnausgleich oder im Pflichtteilsrecht interessieren.

## 1. Einführung

Das FG Hamburg<sup>1</sup> hatte über einen nicht alltäglichen Fall zu entscheiden. Der Kläger, der nach den *Merzchen* Kriterien zum gehobenen Mittelstand gehören muss, nahm seine Lebenspartnerin auf eine Weltreise per Schiff mit. Die beiden waren in einer Luxuskabine untergebracht, deren Preis unabhängig von der Zahl der Reisenden war. Die Reise kostete alles in allem über 500.000 €. Gut beraten wie er anscheinend war, hatte der Kläger auch mögliche Steuerfolgen im Blick. Deshalb vereinbarte er mit seiner Partnerin, dass er eine eventuelle Schenkungsteuer übernehme. Und er zeigte den Vorgang dem Finanzamt an, das, wie kaum anders zu erwarten, eine Schenkung bejahte und ihm einen Steuerbescheid schickte. Seine Klage dagegen war erfolgreich. Das Finanzamt legte allerdings Revision ein,<sup>2</sup> so dass das Endergebnis heute noch nicht feststeht.

Das Geschehen spricht Grundfragen des Schenkungsrechts und des Schenkungsteuerrechts an, die auch bei kleinerem Geld Bedeutung haben. Denn ob Schenkung oder nicht, ist nicht nur für die Beteiligten wichtig, sondern kann Fernwirkung auf Dritte haben, auf den Fiskus, der Geld haben möchte, weil er nicht mitfahren durfte, und auf potentielle Gläubiger im Recht des Zugewinns (§ 1375 Abs. 2 Nr. 1 BGB) und im Pflichtteilsrecht (§ 2325 Abs. 1 BGB).

## 2. Die Zuwendung des Schenkungsrechts

§ 516 Abs. 1 BGB ist atypisch, weil er nicht die vertragstypischen Pflichten regelt, sondern für einen dinglichen Vorgang, Zuwendung genannt, den Rechtsgrund nennt. Denn die Zuwendung ist das Erfüllungsgeschäft, für das der Schenkungsvertrag die Rechtsgrundlage bildet. Bei einem Schenkungsversprechen (§ 518 Abs. 1 BGB) kommt mit der Annahme des Versprechens der Schenkungsvertrag zustande, der dem Beschenkten einen Anspruch auf das Geschenk gibt. Hier liegt die Zuwendung in der Erfüllung des Anspruchs. Er ist nur eine Vorstufe.

Die Zuwendung ist eine Verfügung zugunsten eines anderen,<sup>3</sup> also ein Rechtsgeschäft. Verfügung im Sinne des BGB wiederum ist ein Rechtsgeschäft, das unmittelbar auf einen Gegenstand einwirkt, also auf eine Sache oder ein Recht. Denn nur ihnen kommt nach dem BGB rechtliche Substanz zu. Weitergehend wird auch gesagt, eine Zuwendung könne in den Grenzen der Negativdefinition des § 517 BGB auch in einem tatsächlichen Verhalten bestehen, z. B. in einer Verbindung (§§ 946, 947 BGB).<sup>4</sup> Ob das noch Auslegung oder

schon Analogie ist, kann im vorliegenden Zusammenhang dahinstehen.

Die Verfügung über einen Gegenstand setzt denknotwendig voraus, dass der Gegenstand vor der Verfügung bereits existiert. Daher kann die erstmalige Begründung eines Rechts aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) keine Zuwendung sein. Darauf sind die Vorschriften über die Schenkung aber analog anzuwenden. Denn die originäre Begründung eines Anspruchs in der Hand eines anderen ist der Begründung eines Anspruchs in der Hand des einen mit anschließender Zuwendung des Anspruchs an den anderen gleichwertig. Beide unterscheiden sich nur rechtstechnisch im Vertragsweg und in der Anzahl der Verträge.

Eine schuldrechtliche Leistung kann nach § 241 Abs. 1 BGB in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Das sind alles tatsächliche Vorgänge, auch als Teilakte beim Bewirken einer Erfüllung (§ 362 BGB). Eine Dienst- oder Werkleistung als Tun und eine Nutzung als Dulden kann selbst nicht Objekt einer Verfügung und damit auch nicht Objekt einer Zuwendung sein. Denn sie sind tatsächliche Vorgänge und keine Gegenstände im Sinne des BGB. Sie haben keine rechtliche Substanz. Über sie zu verfügen ist unmöglich. Zugewendet werden kann nur ihr Ergebnis, wenn es seinerseits ein Gegenstand ist. Die Reiseleistung eines Reiseveranstalters aus einem Pauschalreisevertrag (§ 651 a Abs. 1 BGB), die unter anderem in einer Werkleistung, der Beförderung, und einem Dulden der Benutzung der gemieteten Kabine und anderer nach dem Vertrag zugänglicher Schiffseinrichtungen besteht, kann der Reisende daher nicht zuwenden. Daher ist Mitnahme auf die Reise keine Zuwendung. Denn sie vermittelt nur eine Teilhabe an tatsächlichen Vorgängen.

Zuwenden kann jemand durch ein Schenkungsversprechen einen Anspruch gegen sich auf Teilhabe an den Leistungen. In der Begründung des Anspruchs liegt noch keine Zuwendung, sie liegt erst in der Erfüllung. Aber das ist im Allgemeinen nicht der Fall. Abgesehen von der fehlenden Form erfolgt die Mitnahme in einer Lebenspartnerschaft ohne Rechtsbindungswillen. Der Einladende will sich nicht zu einer Leistung verpflichten, für deren Erfüllung er einstehen müsste.

1) V. 12.6.2018 – 3 K 77/17, EFG 2018, 1559 mit Anmerkung Lutter. Dazu Lange, ZEV 2018, 475 und DStR 2019, 954; Billig, UVR 2019, 93.

2) Az. des BFH II R 24/18.

3) E. Wolf, Allgemeiner Teil, 3. Aufl., S. 515; Schuldrecht Bd. II, S. 67 f.

4) Weidenkaff in Palandt, 77. Aufl., § 516 BGB Rn 5.

Zuwenden kann jemand aber einen Anspruch gegen einen Dritten auf die Teilhabe an einer Dienst- oder Werkleistung oder einer Nutzung. Den kann er zuvor erworben haben. Er kann ihn auch durch einen Vertrag zugunsten Dritter beim anderen originär entstehen lassen. Und er kann ihn dem anderen zuwenden, indem er dem anderen Geld gibt, damit er den Anspruch erwerben kann. Auch hier besteht kein Anlass, die Vorgänge unterschiedlich zu behandeln, weil sie sich rechtstechnisch unterscheiden. So gesehen kann man in Allgemeinsprache sagen, dass man eine Dienst- oder Werkleistung und eine Nutzung schenken kann. Aber Zuwendungsgegenstand im Rechtssinne ist der Anspruch darauf.

### 3. Die Zuwendung des Schenkungsteuerrechts

Nach § 55 Abs. 1 ErbStG 1906 wurden Schenkungen unter Lebenden besteuert. Der Begriff wurde im Gesetz nicht erläutert und deshalb mit dem Schenkungsbegriff des bürgerlichen Rechts gleichgesetzt.<sup>5</sup> Im ErbStG 1919 wurden in § 40 Abs. 1 Satz 2 freigebige Zuwendungen unter Lebenden den Schenkungen gleichgestellt, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden mit dessen Willen bereichert wurde. Und kurz darauf war jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts und jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde, nach § 3 Abs. 1 ErbStG 1922 eine Schenkung im Sinne des Erbschaftsteuerrechts. Damit war die endgültige Formulierung der freigebigen Zuwendung gefunden, die heute noch gilt. Der Erkenntnis, dass der Bezug auf die Schenkung im Sinne des BGB damit überflüssig geworden war, ist 1974 Rechnung getragen worden. Seitdem wird die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts nicht mehr erwähnt.

Die Entstehungsgeschichte des Steuertatbestandes legt die Annahme nahe, dass die Zuwendung des BGB und des ErbStG in der Grundbedeutung identisch sind. Sie wird durch die Rechtsprechung des BFH bestätigt, wonach es auf die Zivilrechtslage ankommt, wer Zuwendender und Bedachter ist.<sup>6</sup> Dafür spricht auch, dass die Erweiterung des steuerlichen Schenkungsbegriffs diese Bedeutung beibehalten hat, denn andernfalls wäre die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts nicht aus dem Steuertatbestand gestrichen worden. Was Zuwendungsgegenstand sein kann, entscheidet sich also nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten.<sup>7</sup>

Für einen Gleichlauf spricht auch, dass der BFH die Zuwendung als einen substantiellen Vorgang ansieht, bei dem Vermögenssubstanz vom Schenker auf den Beschenkten übergeht.<sup>8</sup> Deshalb ist die Zuwendung eines Anspruchs gegen einen Dritten auch eine Zuwendung im Sinne des Schenkungsteuerrechts. Eine Teilgabe an einem tatsächlichen Geschehen, an einer Dienst- oder Werkleistung oder einer Nutzung, ist das hingegen nicht.

### 4. Verschaffung eines höchstpersönlichen Anspruchs

Schließt jemand, der Reisende, einen Reisevertrag und meldet sich und eine andere Person an, besteht neben der direkten Beziehung zwischen dem Reisenden und dem Reiseveranstalter auch eine Rechtsbeziehung zwischen dem Reiseveranstalter

und dem Mitreisenden. Insoweit hat der Reisevertrag die Wirkungen eines Vertrags zugunsten Dritter (§ 328 BGB).

Der Mitreisende erwirbt aus dem Reisevertrag einen eigenen Anspruch auf die Reiseleistungen.<sup>9</sup> Der Reisende und der Reiseveranstalter können aber vereinbaren, dass der Anspruch nur unter bestimmten Voraussetzungen entsteht. Mangels einer Bestimmung kommt es nach § 328 Abs. 2 BGB darauf an, ob sich das aus den Umständen ergibt. Die Bestimmung kann darin bestehen, dass der Dritte den Anspruch nur erwirbt, wenn er die Reiseleistungen von Anfang bis Ende gemeinsam mit dem Reisenden in Anspruch nimmt. Diese Bestimmung kann auch stillschweigend getroffen werden. Die Anmeldung des Mitreisenden bedeutet normalerweise, dass es dem Reisenden darauf ankommt, dass ihn der Mitreisende selbst auf der Reise begleitet und nicht ein beliebiger Dritter. Vereinbart ist daher im Regelfall ein höchstpersönlicher Anspruch des Mitreisenden. Einer Verfügung über einen solchen Anspruch steht § 399 BGB entgegen.<sup>10</sup> Die Rechtsnatur des Anspruchs schließt kraft Gesetzes eine Verfügung für jedermann aus.

Ein höchstpersönlicher Anspruch kann Gegenstand einer Zuwendung sein. Denn sie setzt keine Verkehrsfähigkeit des Gegenstandes voraus, sondern nur das Eigentum oder die Inhaberschaft daran. Eine Zuwendung kann unter einem generellen Widerrufsvorbehalt stehen, der die Wirkung einer auflösenden Potestativbedingung hat, sofern sie nicht gesetzlich ausgeschlossen ist wie nach § 925 Abs. 2 BGB. Möglich ist aber auch ein benannter schuldrechtlicher Widerrufgrund. So wird bei Schenkungen von Familienhabe praktisch immer vereinbart, dass der Beschenkte nur mit Zustimmung des Schenkers über das Geschenk verfügen kann, und dass ein Verstoß einen Rückforderungsanspruch des Schenkers auslöst, der bei einer Grundstücksschenkung üblicherweise durch eine Vormerkung gesichert wird.

Dem folgt das Schenkungsteuerrecht. Der Topos, der Empfänger einer Schenkung müsse über den Schenkungsgegenstand im Verhältnis zum Schenker frei verfügen können, ist vornehmlich entwickelt worden, um den Gegenstand der Schenkung zu bestimmen.<sup>11</sup> Seine allgemeine Anwendbarkeit<sup>12</sup> steht in Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH,<sup>13</sup> wonach eine Schenkung auch dann vollzogen ist, wenn sie unter freiem Widerruf steht. Daraus lässt sich a maiore ad minus schließen, dass eine Schenkung auch unter einem benannten Widerruf stehen kann, wie das bei einer zustimmungsgebundenen Verfügung der Fall ist. Sonst wäre die jahrzehntealte Vertragspraxis bei der Schenkung von Familienhabe nur noch Makulatur. Denn in diesem Fall kann kein ernstlicher Zweifel bestehen,

5) Zimmermann, *Rechts-Erbschaftsteuergesetz*, § 55 REStG Anm. 1.

6) V. 18.7.2013 – II R 37/11, *BSStBl II* 2013, 934 und *Vorentscheidungen*.

7) Gebel in *Troll/Gebell/Jülicher/Gotschalk*, § 7 ErbStG Rn 14 (Stand Dezember 2018).

8) BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, *BSStBl II* 2010, 566.

9) BGH v. 26.5.2010 – *Xa ZR 124/09*, *NJW* 2010, 2950; *LG Frankfurt* v. 10.11.2016 – 2-24 O 111/15, 2/24 o 111/15, *juris*.

10) *Grüneberg in Palandt*, 77. Aufl., § 399 BGB Rn 6.

11) Vgl. BFH v. 28.11.1984 – II R 133/83, *BSStBl II* 1985, 159; v. 26.9.1990 – II R 50/88, *BSStBl II* 1991, 32.

12) Vgl. BFH v. 22.8.2007 – II R 33/06, *BSStBl II* 2008, 28.

13) BFH v. 13.9.1989 – II R 67/86, *BSStBl II* 1989, 1034.

dass der Beschenkte zu Lebzeiten des Schenkers nicht frei über das Geschenk verfügen kann, sondern erst ab dessen Tod, so dass die Schenkung frühestens dann erfolgt sein könnte. So verfährt bislang aber niemand. Daher überzeugt die nur formal an die Rechtsprechung des BFH anknüpfende Aussage des FG nicht, es fehle an einer Schenkung, weil die Lebenspartnerin über ihren Anspruch auf die Reiseleistung im Verhältnis zum Kläger nicht frei verfügen können. Es ist daher zu begrüßen, dass der BFH im Revisionsverfahren Gelegenheit hat, das klarzustellen.

### 5. Verzicht auf einen Wertersatzanspruch

Noch weniger überzeugen die Hilfserwägungen des FG zum Verzicht auf einen Anspruch auf Wertersatz. Sie erinnern an eine englische Redensart<sup>14</sup> und werfen die vom FG offengelassene Frage auf: Wo soll der Wertersatzanspruch aus § 818 Abs. 2 BGB denn herkommen? Aus dem BGB ergibt er sich jedenfalls nicht.

Denn selbst wenn das FG darin recht hätte, dass eine Schenkung im Sinne des ErbStG nur vorliegt, wenn der Bedachte über den Gegenstand der Zuwendung im Verhältnis zum Geber frei verfügen kann, wäre das für die Anwendung des BGB schlechterdings belanglos. Denn es entscheidet selbständig darüber, ob eine Zuwendung zurückgefordert werden kann, weil es dafür keinen Rechtsgrund gibt. Und seine Entscheidung ist, dass es eine Schenkung gibt und daher einen Rechtsgrund und daher keinen Anspruch aus § 812 BGB, der einen Anspruch auf Wertersatz aus § 818 Abs. 2 BGB auslösen könnte.

### 6. Wert des höchstpersönlichen Anspruchs

Nach den §§ 1375 Abs. 2 Nr. 1, 2325 Abs. 1 BGB ist der Verkehrswert des Zuwendungsgegenstandes, also des Anspruchs

oder der Ansprüche der Lebenspartnerin aus dem Reisevertrag, im Zeitpunkt der Zuwendung maßgebend. Nach den §§ 11, 12 Abs. 1 ErbStG kommt es auf den gemeinen Wert im Sinne des § 9 BewG im Zeitpunkt der Steuerentstehung an. Die beiden Werte decken sich unstreitig.<sup>15</sup>

§ 9 Abs. 2 S. 1 BewG definiert den gemeinen Wert als den Preis, der bei einer Veräußerung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre. Ein höchstpersönlicher Anspruch, der nicht verkehrsfähig ist, kann nicht veräußert werden. Daran ändert nichts, dass es nur um eine gedachte Veräußerung geht. Denn fiktiv ist nur die Veräußerung, nicht auch die Veräußerbarkeit des Bewertungsgegenstands. Da es um seinen Wert geht, muss er real veräußert werden können. Kann er das nicht, kommt ihm, je nach Sichtweise, kein gemeiner Wert oder ein gemeiner Wert von null zu.

§ 9 Abs. 3 BewG steht dem nicht entgegen. Danach sind nur persönliche Verfügungsbeschränkungen unbeachtlich. Sachliche Verfügungsbeschränkungen, die für jeden Eigentümer oder Inhaber gelten, sind hingegen beachtlich.<sup>16</sup> Hier handelt es sich um eine objektive Beschränkung, da die fehlende Verfügungsbefugnis nicht auf einer nur den Eigentümer oder Inhaber bindenden Vereinbarung beruht, sondern auf der Rechtsnatur des Anspruchs.

Deshalb ist davon auszugehen, dass der Anspruch der Lebensgefährtin einen gemeinen Wert und keinen Verkehrswert oder einen Wert von jeweils null Euro hat.

14) *Roy Campbell: They use the snaffle and the curb all right. But where's the bloody horse?*

15) *BFH v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl II 1990, 497.*

16) *Vgl. BFH v. 28.10.2008 – IX R 96/07, BStBl II 2009, 45.*

#### Auf einen Blick

Eine Schenkung im Sinne des BGB und eine Schenkung im Sinne des ErbStG setzen eine Zuwendung voraus. Objekt der Zuwendung kann nur ein existierender Gegenstand sein, also eine Sache oder ein Recht. Die Begründung eines originären Anspruchs kann analog auch als Zuwendung behandelt werden.

Eine Dienst- oder Werkleistung oder eine Nutzung selbst ist mangels rechtlicher Substanz kein Gegenstand. Deshalb kann eine Teilhabe daran keine Zuwendung sein. Zugewendet werden kann nur ein Anspruch auf die Leistung oder der Nutzung gegen einen Dritten oder eine Teilhabe daran.

Bei einer gemeinsamen Reise ist davon auszugehen, dass es sich bei dem Anspruch eines Mitreisenden um einen höchstpersönlichen Anspruch handelt. Der Anspruch ist vor und während der Reise nicht verkehrsfähig und am Ende der Reise durch Erfüllung ohne jeden vermögenswerten Rest verbraucht. Deshalb hat er keinen Verkehrswert im Sinne des BGB und auch keinen gemeinen Wert im Sinne des ErbStG oder, wie man auch sagen kann, beide Mal einen Wert von null Euro. Er ist also, so seltsam es klingen mag, auch dann wertlos, wenn es um die Teilgabe an einer Reise geht, die über eine halbe Million Euro gekostet hat.