FG München, Urteil v. 28.01.2026 – 4 K 929/24

Titel:

Inanspruchnahme des Beschenkten für die Schenkungsteuer nach einem formunwirksamen Schenkungsteuerübernahmeversprechen des Schenkers

Normenketten:

ErbStG § 10 Abs. 2
ErbStG § 20 Abs. 1 S. 1
AO § 5
AO § 44 Abs. 1 S. 1
AO § 44 Abs. 1 S. 2
AO § 121 Abs. 1
AO § 121 Abs. 2
BGB § 518
BGB § 518 Abs. 1
BGB § 125 S. 1

Leitsätze:

Bei formunwirksamer Steuerübernahmeerklärung durch den Schenker, ist die Steuerfestsetzung gegen den Beschenkten rechtmäßig, wenn die für das Finanzamt maßgeblichen Ermessenserwägungen jedenfalls aus der Einspruchsentscheidung hervorgehen, (Rn. 23).
Wurde die Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker bisweilen lediglich erklärt, tatsächlich aber (noch) nicht durchgeführt, handelt es sich hierbei um ein steuerrechtlich grundsätzlich unerhebliches Schenkungsversprechen, welches auch zivilrechtlich im Falle einer fehlenden notariellen Beurkundung (§§ 518 Abs. 1 Satz 1, 125 Satz 1 BGB) unwirksam ist (FG Düsseldorf, Urteil v. 20.2.2008, 4 K 1840/07). Folglich ist eine mündliche bzw. privatschriftliche Steuerübernahmevereinbarung formunwirksam. (redaktioneller Leitsatz)
Für die Beurteilung der Form(un)wirksamkeit kommt es nicht darauf an, ob die Beschenkte und der Schenker bei Abfassung der (formunwirksamen) Steuerübernahmevereinbarung steuerlich beraten oder vertreten waren und ob der Schenker in geschäftlichen Dingen versiert war und die Formunwirksamkeit kannte. (redaktioneller Leitsatz)
Bei formunwirksamer Steuerübernahmeerklärung durch den Schenker ist die Schenkungsteuerfestsetzung gegen den Beschenkten rechtmäßig, wenn die für das Finanzamt maßgeblichen Ermessenserwägungen jedenfalls aus der Einspruchsentscheidung hervorgehen. (redaktioneller Leitsatz)
Die Entscheidung, gegen welchen der Gesamtschuldner die Schenkungsteuer festgesetzt wird, hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen (§ 5 AO). Die Ermessensentscheidung bedarf nach Maßgabe des § 121 Abs. 1 AO einer Begründung, soweit diese zum Verständnis des Steuerbescheids erforderlich und die Begründung nicht nach § 121 Abs. 2 AO entbehrlich ist. Setzt das Finanzamt die Schenkungsteuer gegen den Beschenkten fest, braucht es dies im Regelfall nicht zu begründen, weil eine Begründung zum Verständnis des Steuerbescheids nicht erforderlich ist. (redaktioneller Leitsatz)
Hat der Schenker die Steuer übernommen, so ist es nicht ermessensfehlerhaft, ihn direkt in Anspruch zu nehmen. Die Festsetzung der Schenkungsteuer gegen den Beschenkten bedarf in einem solchen Fall aber regelmäßig einer Begründung, aus der die für das Finanzamt maßgeblichen Ermessenserwägungen hervorgehen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Schenkungsteuerbescheid, Steuerschuldnerschaft, Formunwirksamkeit, Steuerübernahmevereinbarung, Gesamtschuldnerschaft, Ermessen der Finanzbehörde, Heilung durch Bewirkung, Steuerfestsetzung, Ermessensentscheidung, Einspruchsverfahren, Schenkungsteuer, Anspruch, Treu und Glauben, Einspruch, Form, freigebige Zuwendung, Gesamtschuldner, keinen Erfolg, Leistung, Mangel, Schriftsatz, Steuerschuldner, Vereinbarung, Zahlung, Ermessen, wirksamkeit, Festsetzung, notariellen Beurkundung, Schenkungssteuerbescheid, Ermessenserwägung, Bereicherung, Kostenentscheidung

Fundstellen:

UVR 2026, 243
StEd 2026, 191
EFG 2026, 729
ErbStB 2026, 244
LSK 2026, 4584
ZEV 2026, 551

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit von Schenkungsteuerbescheiden und hierbei insbesondere die Frage, ob die Klägerin zu Recht als Steuerschuldnerin i.S. des § 20 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in Anspruch genommen worden ist.

2
Herr X (im Folgenden: Schenker) überwies auf das (im Einzelnen nicht näher bekannte) Bankkonto der Klägerin die folgenden Beträge:

Datum	Betrag
23.5.2022	35.000 EUR
9.6.2022	10.000 EUR
24.6.2022	168.000 EUR
24.6.2022	296.208,29 EUR
24.6.2022	10.000 EUR
27.7.2022	10.000 EUR

3
Ferner übernahm der Schenker von der Klägerin geschuldete Steuern, in dem er die folgenden Beträge auf (im Einzelnen nicht näher bekannte) Konten der Finanzkasse A und des Kirchensteueramts B überwies:

Datum	Betrag
13.4.2022	801,50 EUR
13.4.2022	689,72 EUR
29.6.2022	794,00 EUR

4
Der Schenker wandte der Klägerin, mit der er weder verwandt noch verheiratet ist, mithin einen Gesamtbetrag i.H. von 531.493 EUR zu.

5
Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 22.8.2022, auf den wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird, zeigte der Schenker die o.g. freigebigen Zuwendungen gemäß § 30 ErbStG dem beklagten Finanzamt (im Folgenden: FA) an; in diesem Schriftsatz erklärte der Schenker u.a.: „7. Steuerübernahme. Der Schenker trägt die Schenkungsteuer.“ Tatsächlich hat der Schenker jedoch keine Schenkungsteuern entrichtet.

6
Am 26.1.2023 erließ das FA die nachfolgenden sechs Schenkungsteuerbescheide:

Steuernummer	festgesetzte Schenkungsteuer
…/123	0 EUR
…	4.920 EUR
…	3.000 EUR
…	142.260 EUR
…	240 EUR

… 3.000 EUR

7
Gegen diese sechs Schenkungsteuerbescheide legte die Klägerin (mit Schriftsatz vom 27.2.2023) Einspruch ein. Mit Schriftsatz vom 7.8.2023 nahm die Klägerin den Einspruch gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 26.1.2023 (Steuernummer …./123) zurück. Zur Einspruchsbegründung trug die Klägerin im Wesentlichen vor, dass die Übernahme der Schenkungsteuer zwischen ihr und dem Schenker besprochen und vereinbart gewesen sei; mit Schriftsatz vom 10.3.2023 legte sie eine privatschriftliche Vereinbarung vom 22.6.2022 zwischen ihr und dem Kläger (u.a.) zur Übernahme von Schenkungsteuer aus Zuwendungen vom 24.6.2022 (über 168.000 EUR und 293.415 EUR) vor.

8
Der (im Einspruchsverfahren vom FA hinzugezogene) Schenker erklärte (u.a.) mit Schriftsatz vom 1.12.2023, auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, dass er von der Formunwirksamkeit des Schenkungsversprechens ausgehe und dass er „unmissverständlich zum Ausdruck gebracht“ habe, „dass eine Übernahme der Schenkungsteuer nicht beabsichtigt“ sei.

9
Mit Einspruchsentscheidung vom 23.4.2024 wies das FA die Einsprüche gegen die Schenkungsteuerbescheide vom 26.1.2023 (Steuernummern …) als unbegründet zurück; hierbei wies das FA u.a. darauf hin, dass sich die Finanzbehörden an den tatsächlich bereicherten Beschenkten halten müssten. Ferner habe der Schenker zu keinem Zeitpunkt rechtlich wirksam die Übernahme der Schenkungsteuer erklärt.

10
Hiergegen richtet sich die am 6.5.2024 bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vorträgt: Die den streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheiden zugrundeliegenden Schenkungen vom Schenker an die Klägerin seien zwar tatsächlich erfolgt. Jedoch sei die Schenkungsteuer zu Unrecht zu Lasten der Klägerin festgesetzt worden, da hierdurch der Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben verletzt werde. Aufgrund einvernehmlicher Anzeigen der Schenkungen durch den Schenker unter Mitwirkung des steuerlichen Vertreters und Prozessbevollmächtigten der Klägerin sowie privatschriftlicher und mündlicher Absprachen zwischen Schenker und Klägerin seien die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Klägerin nicht gegeben. Insofern habe die Klägerin davon ausgehen können, dass der Schenker die Steuer übernimmt. Der Formmangel sei durch die Schenkungsanzeige seitens des Schenkers geheilt worden.

Die Klägerin beantragt,

die Schenkungsteuerbescheide vom 26.1.2023 (Steuernummern …) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.4.2024 aufzuheben.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

11
Das FA trägt in Ergänzung zur Einspruchsentscheidung im Wesentlichen Folgendes vor: Ein nicht notariell beurkundetes Schenkungsversprechen sei gem. § 518 Abs. 1 i.V.m. § 125 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nichtig. Die Steuerübernahmevereinbarung habe zusammen mit dem Schenkungsversprechen in der gehörigen Form zu erfolgen. Der Mangel der Form werde durch die Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt (§ 518 Abs. 2 BGB). Für die „Hauptschenkung“ sei im Streitfall der Mangel der Form durch Bewirken der Leistung, also durch die getätigten Banküberweisungen geheilt worden. Der Formmangel des Schenkungsversprechens in Bezug auf die Übernahme der Schenkungsteuer sei aber nicht geheilt worden, weil der Schenker die angefallenen Schenkungsteuern nicht bezahlt habe. Die Eigenschaft als Steuerschuldner könne auch nicht durch zivilrechtliche Absprachen abgewendet werden.

12
Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die vorgelegte Behördenakte, die Gerichtsakte sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

13
Die Klage hat keinen Erfolg.

14
1. Die Klage ist zulässig, da sie insbesondere fristgerecht erhoben worden ist.

15
2. Die Klage ist jedoch unbegründet. Die Schenkungsteuerbescheide vom 26.1.2023 (Steuernummern ….) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.4.2024 sind rechtmäßig und verletzten die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat die Schenkungsteuer zu Recht gegen die Klägerin festgesetzt; dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus den nachfolgenden Erwägungen.

16
a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 des ErbStG unterliegt der Schenkungsteuer jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die Schenkungsteuer entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist. Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Gem. § 518 Abs. 1 BGB ist ein Schenkungsvertrag grundsätzlich notariell zu beurkunden. Der Mangel der Form wird jedoch durch die Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt (§ 518 Abs. 2 BGB).

17
b) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.4.2024 nicht zu beanstanden:

18
aa) Die Klägerin hat vom Schenker (zwischen den Beteiligten im Übrigen unstreitig) folgende Zahlungen erhalten:

Datum	Betrag
13.4.2022	1.491,22 EUR (801,50 EUR sowie 689,72 EUR)
23.5.2022	35.000 EUR
9.6.2022	10.000 EUR
24.6.2022	474.208,29 EUR (168.000 EUR und 296.208,29 EUR und 10.000 EUR)
29.6.2022	794,00 EUR
27.7.2022	10.000 EUR

19
bb) Damit ist – zwischen den Beteiligten auch unstreitig – der Besteuerungstatbestand §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Die Schenkungsteuer ist gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG jeweils mit Zahlungseingang (am 23.5.2022, 9.6.2022, 24.6.2022, 29.6.2022 und 27.7.2022) entstanden. Da allein ein Schenkungsversprechen i.S.d. § 518 BGB bzw. der Schenkungsvertrag grundsätzlich die „Ausführung der Zuwendung“ gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht enthalten kann, konnte (entgegen der Rechtsansicht der Klägerin) im Streitfall die Schenkungsteuer selbst nicht Gegenstand einer Zuwendung durch den Schenker an die Klägerin sein, da der Schenker die Steuer nicht entrichtet hat (vgl. § 10 Abs. 2 ErbStG). Wurde die Steuerübernahme durch den Schenker bisweilen lediglich erklärt, tatsächlich aber (noch) nicht durchgeführt, handelt es sich hierbei um ein steuerrechtlich grundsätzlich unerhebliches Schenkungsversprechen (BFH-Urteil v. 15.03.2007 – II R 5/04 – Rz. 41), welches auch zivilrechtlich im Falle einer fehlenden notariellen Beurkundung (§§ 518 Abs. 1 Satz 1, 125 Satz 1 BGB) unwirksam ist (FG Düsseldorf, Urteil v. 20.02.2008 – 4 K 1840/07). Mithin war im Streitfall die (mündliche bzw. privatschriftliche) Steuerübernahmevereinbarung formunwirksam gewesen (§ 518 Abs. 1 Satz 1, § 125 Satz 1 BGB; vgl. hierzu auch Konrad in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG Kommentar, 8. Auflage 2023, § 10 Rn. 65). Für die Beurteilung der Form(un)wirksamkeit kommt es – entgegen der Rechtsansicht des Klägervertreters – nicht darauf an, dass die Klägerin und der Schenker bei Abfassung der (formunwirksamen) Steuerübernahmevereinbarung (vom 22.6.2022) steuerlich beraten oder vertreten waren und ob der Schenker in geschäftlichen Dingen versiert war und die Formunwirksamkeit kannte. Ebenso wenig ist durch die Steueranzeige der steuerlichen

Vertreter des Schenkers (im Schreiben vom 22.8.2022) eine Heilung eingetreten, da im Streitfall Heilung allein dadurch erfolgen konnte, dass der Schenker die Steuer bezahlt, was tatsächlich aber nicht erfolgt ist.

20
cc) Das FA hat im Streitfall die Schenkungsteuer auch zu Recht gegen die Klägerin als Beschenkte festgesetzt:

21
(1) Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG schulden sowohl Schenker als auch Beschenkter die Schenkungsteuer und sind daher Gesamtschuldner nach § 44 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Jeder der Gesamtschuldner schuldet die gesamte Leistung (§ 44 Abs. 1 Satz 2 AO). Hat der Schenker die Steuer übernommen, so ist es nicht ermessensfehlerhaft, ihn direkt in Anspruch zu nehmen. Eine Verpflichtung i. S. einer Ermessensbindung besteht dabei nicht auf Grund der internen Vereinbarung (im Ergebnis ebenso Meincke/Hannes/Holtz, 17. Aufl. 2018, § 20 ErbStG Rz. 7). Die Entscheidung, gegen welchen der Gesamtschuldner die Schenkungsteuer festgesetzt wird, hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen (§ 5 AO). Die Ermessensentscheidung bedarf nach Maßgabe des § 121 Abs. 1 AO einer Begründung, soweit diese zum Verständnis des Steuerbescheids erforderlich und die Begründung nicht nach § 121 Abs. 2 AO entbehrlich ist. Setzt das Finanzamt die Schenkungsteuer gegen den Beschenkten fest, braucht es dies im Regelfall nicht zu begründen, weil eine Begründung zum Verständnis des Steuerbescheids nicht erforderlich ist. Dem Wesen der Schenkungsteuer als Bereicherungssteuer entsprechend ist das Finanzamt nämlich grundsätzlich gehalten, sich bei der Anforderung der Steuer an den Beschenkten zu halten (BFH, Urteil vom 8. März 2017 II R 31/15, BFHE 257, 353, BStBl II 2018, 205). Anders verhält es sich, wenn der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten die Entrichtung der geschuldeten Steuer selbst übernommen hat und dies dem Finanzamt bei Erlass des Steuerbescheids bekannt ist. Dies ändert zwar nichts daran, dass auch der Beschenkte Steuerschuldner ist; denn die an einer Schenkung Beteiligten können nicht durch privatrechtliche Vereinbarung über die gesetzlich geregelte Steuerschuldnerschaft disponieren. Die Festsetzung der Schenkungsteuer gegen den Beschenkten bedarf in einem solchen Fall aber regelmäßig einer Begründung, aus der die für das Finanzamt maßgeblichen Ermessenserwägungen hervorgehen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juli 2008 II R 2/07, BFHE 222, 68, BStBl II 2008, 897, unter II.1.).

22
(2) Ausgehend von den o.g. Grundsätzen war das FA berechtigt, die Schenkungsteuern gegenüber der Klägerin festzusetzen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), zumal es – obwohl eigentlich nicht erforderlich (s.o.) – die maßgeblichen Ermessenserwägungen (§ 5 AO) auch in der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung hinreichend und ausführlich begründet hat. So hat das FA in der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung u.a. ausgeführt, dass der Schenker zu keinem Zeitpunkt eine rechtlich wirksame Übernahme der Schenkungsteuer erklärt habe. Der Formmangel für das Schenkungsversprechen der Übernahme der Schenkungsteuer sei nicht durch Vollzug geheilt worden, da der Schenker die Schenkungsteuer nicht entrichtet habe. Aufgrund fehlender Steuerübernahme durch den Schenker sei die Steuerfestsetzung zu Recht gegenüber der Klägerin als Beschenkter erfolgt. Diese Ermessenserwägungen (§ 5 AO) sind vom Gericht nicht zu beanstanden, zumal der (im Einspruchsverfahren vom FA hinzugezogene) Schenker (u.a.) mit Schriftsatz vom 1.12.2023, auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, erklärt hat, „dass eine Übernahme der Schenkungsteuer nicht beabsichtigt“ gewesen sei.

23
dd) Sonstige Einwendungen gegen die streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheide sind von der Klägerin nicht erhoben worden und für den erkennenden Senat auch sonst nicht ersichtlich. Insbesondere wird wegen der Einzelheiten der Steuerberechnung auf die streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheide vom 26.1.2023 verwiesen.

24
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.