

zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig sind, soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird.

Die Zweckzuwendung unterscheidet sich dadurch von der freigebigen Zuwendung, dass bei der Zweckzuwendung ein Vermögen mit der Verpflichtung zugewandt wird, dieses nicht für eigene, sondern für dem Bedachten fremde Zwecke oder einen unbestimmten Personenkreis zu verwenden (BFH vom 13. 3. 1953, BStBl 1953 III S. 144). Dabei ist es gleichgültig, ob die Zuwendung selbst oder ob ihre Erträge für diesen Zweck verwendet werden sollen. Mit der Zweckzuwendung wird ein Sondervermögen zur Erfüllung eines bestimmten Zwecks geschaffen. Der Bedachte bzw. Beschenkte nimmt die Funktion eines Treuhänders wahr. Die Zweckzuwendung setzt voraus, dass sie einem unpersönlichen Zweck, z. B. der Pflege eines Tieres, der Errichtung eines Denkmals, oder einem unbestimmten Personenkreis, z. B. den Bedürftigen einer Gemeinde, den Schülern eines Gymnasiums, zugute kommt (BFH vom 20. 12. 1957, BStBl 1958 III S. 79). Eine Zweckzuwendung liegt nicht vor, wenn der Bedachte ein Sparguthaben mit der Auflage erhält, die zu Lebzeiten mit dem Erblasser vereinbarte Pflege seines Grabes zu besorgen (BFH vom 30. 9. 1987, BStBl 1987 II S. 861).

- 123 Eine Zweckzuwendung liegt dann *nicht* vor, wenn der Kreis der bedachten Personen eng begrenzt ist und sich die Bedachten schon von vornherein namentlich feststellen lassen. Im letzteren Fall läge eine Schenkung unter Auflage vor. Die Zweckzuwendung unterscheidet sich im Wesentlichen von der Stiftung einmal dadurch, dass das Sondervermögen rechtlich nicht verselbständigt wird, zum anderen kann die Stiftung einen bestimmten Personenkreis begünstigen (z. B. Familienangehörige), was bei einer Zweckzuwendung nicht möglich ist. Eine Zweckzuwendung kann von Todes wegen, aber auch unter Lebenden angeordnet werden.

- 124 *Steuerschuldner* ist bei Vorliegen einer Zweckzuwendung nach § 20 Abs. 1 ErbStG der mit der *Ausführung der Zuwendung* *Beschwerte*, obwohl er als bloße Mittelsperson gar nicht bereichert ist. Er ist als Vertreter des Zweckvermögens Steuerschuldner und deshalb berechtigt, die Steuer aus dem für die Zweckzuwendung vorgesehenen Vermögen zu entnehmen.

Vielfach wird testamentarisch angeordnet, dass der Erbe mit der Ausführung der Zweckzuwendung beschwert ist. In diesem Fall liegen zwei steuerpflichtige Tatbestände vor: einmal der Erbfall, zum anderen die Zweckzuwendung. Hat der Erbe die auf die Zweckzuwendung entfallende ErbSt aus dem übrigen Erbanfall zu tragen, so kann er diese Steuer als Nachlassverbindlichkeit bei seinem Erwerb absetzen. Es erhöht sich damit aber auch der steuerliche Wert der Zweckzuwendung.

I. Entstehung der Steuerschuld

I. Vorbemerkung

- 125 Die Vorschrift des § 9 ErbStG bestimmt den jeweiligen Zeitpunkt, zu dem bei Erwerben von Todes wegen, bei Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden die Steuer im Einzelfall als entstanden gilt. Dieser Zeitpunkt ist maßgebend für den Wert der

Bereicherung, d. h. der Wert der Bereicherung ist zu diesem Stichtag zu ermitteln. Spätere Wertsteigerungen sind unerheblich (BFH vom 22.9.1999, BFH/NV 2000, S. 320). Der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ist auch maßgeblich für die persönlichen Verhältnisse des Erben bzw. des Erblassers. Das gilt sowohl für die Frage der beschränkten bzw. unbeschränkten Steuerpflicht als auch für die des Verwandtschaftsgrades.

BEISPIEL: A schenkt seinem Enkel ein Grundstück im Steuerwert von 205 000 €. Kurz vor Vollziehung der Schenkung stirbt der Sohn des A, mithin der Vater des Enkels.

Hätte der Vater des Enkels zum Zeitpunkt der Vollziehung der Schenkung noch gelebt, würde dem Erwerb die Steuerklasse I zugrunde gelegt werden. Dem Enkel stünde jedoch lediglich ein Freibetrag von 200 000 € zu (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Aufgrund des Todes seines Vaters erhält der Enkel einen Freibetrag von 400 000 € (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

II. Entstehung der Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen

1. Allgemeine Grundsätze

Grundsätzlich entsteht auch die Erbschaftsteuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Maßgeblich ist damit das Datum der Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes und nicht der Zeitpunkt der Beurteilung des Tatbestandes und der Festsetzung der Steuer durch die Finanzverwaltung oder der Entscheidung über die Steuerpflicht durch ein Gericht. Die Steuer entsteht also grundsätzlich bei Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands unabhängig von der Kenntnis der Beteiligten, sofern nicht das Gesetz selbst die Kenntnis zur Voraussetzung der Steuerentstehung erhebt. Tatbestände, an die das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, sind für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer in den §§ 1 bis 8 ErbStG genannt. § 9 ErbStG schafft keinen zusätzlichen Verpflichtungstatbestand (BFH, BStBl 1976 II S. 17, 19), sondern stellt lediglich klar, wann die Voraussetzungen der §§ 1 bis 8 i.V. mit § 10 ErbStG nach dem Sprachgebrauch der AO verwirklicht sind. 126

Da der Entstehungszeitpunkt die Steuerschuld dem Grunde und der Höhe nach fixiert, sind sämtliche für die Steuerberechnung bedeutsamen Merkmale aus der Sicht dieses Zeitpunkts zu beurteilen (*Stichtagsprinzip*), soweit das Gesetz nicht ausnahmsweise nachträglich getroffenen Entscheidungen des Steuerpflichtigen Einfluss auf die Steuerberechnung beimisst. Alle Merkmale des Steuertatbestands sind einheitlich aus der Sicht des in § 9 ErbStG genannten Datums zu beurteilen. Der Stichtag hat insbesondere Bedeutung für die Merkmale der persönlichen Steuerpflicht (§ 2 ErbStG), der Wertermittlung (§ 11 ErbStG) und der Steuerklasse (§ 15 ErbStG), für die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer (§ 21 ErbStG), für die Steuerermäßigung bei mehrfachem Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG) und für die Übergangsregelungen beim Wechsel gesetzlicher Bestimmungen (§ 37 ErbStG). Bei mehreren Zuwendungen zwischen denselben Personen wird mit dem Entstehen der Steuerschuld der einzelne Erwerb von späteren abgegrenzt, was wegen des Verbots der Verrechnung positiver und negativer Erwerbe (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) bedeutsam sein kann. Für die Bewertung des Nachlasses gilt der Zeitpunkt des Todes, auch wenn die Erben sich später auseinandersetzen. 127

2. Erwerb von Todes wegen

- 128 Bei Erwerben von Todes wegen entsteht die Steuerschuld mit dem *Tode des Erblassers* (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Hier schließt das Erbschaftsteuerrecht an die bürgerlich-rechtliche Regelung an, wonach der Nachlass im Zeitpunkt des Todes auf die Erben übergeht (§§ 1922, 1942 BGB), *unabhängig* davon, ob die Erben vom Erbfall Kenntnis erlangt haben. Das gilt auch dann, wenn ein nachrangiger Erbe dadurch Erbe geworden ist, dass ein vorangehender Erbe die Erbschaft ausgeschlagen hat. Hier ist nicht der Zeitpunkt der Ausschlagung der Erbschaft maßgebend, sondern der Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Auf den Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung kommt es nicht an. Das gilt auch dann, wenn sich die Erbauseinandersetzung infolge eines Erbstreits lange hinzieht (BFH vom 1. 2. 1961, BStBl 1961 III S. 13). Auch die Einsetzung eines Testamentsvollstreckers oder Nachlasspflegers ist hierbei ohne Bedeutung. Als Erwerb von Todes wegen gelten insbesondere der Erwerb durch Erbanfall, der Erwerb durch Vermächtnis, der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall und für den Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser abgeschlossenen Vertrags bei dessen Tod unmittelbar erworben wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG).

a) Erwerb durch Erbanfall

- 129 Die ErbSt entsteht mit dem Tode des Erblassers, ohne dass weitere Umstände hinzutreten müssen; insbesondere die Kenntnis und Billigung des Erwerbs durch den Erwerber wird regelmäßig nicht vorausgesetzt (Ausnahme lediglich bei der Schenkung auf den Todesfall i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG). Der Tag des Todes bestimmt sich nach der Sterbeurkunde, die im Fall des § 11 Verschollenheitsgesetz nach gesetzlicher Vermutung unter den Voraussetzungen der Todesfeststellung nach dem festgestellten Datum und im Fall der Todeserklärung nach der Rechtskraft des Gerichtsbeschlusses, der die Todesvermutung begründet hat, ausgestellt wird. Stirbt der Erblasser während des Brandes seines Hauses, sind der Festsetzung der Erbschaftsteuer das Haus und die darin befindlichen Sachen mit den zum Zeitpunkt des Erbfalls anzusetzenden steuerlichen Werten und die bis dahin dem Grunde und der Höhe nach entstandenen Versicherungsansprüche zu Grunde zu legen (BFH vom 2. 3. 2006, BFH/NV 2006 S. 1480).

Da das Gesetz die Steuerentstehung mit dem Erbfall verbindet, sind auch die Anteile von Miterben so zu ermitteln, wie sie sich bei der gedachten Auseinandersetzung zum Zeitpunkt des Erbfalls ergeben hätten. Die Verschiebung der Nachlassquoten, zu der das Eingreifen von Ausgleichsregeln unter gesetzlichen Miterben bei der späteren Auseinandersetzung führt (§§ 2050 ff. BGB), ist daher schon zum Erbfall zu berücksichtigen. Auch die Festlegung der Anteile durch einen unter den Miterben nachträglich abgeschlossenen Auseinandersetzungsvertrag ist auf den Erbfall zurück zu beziehen (BFH, BStBl 1961 III S. 133).

b) Anordnung eines Vermächtnisses

- 130 Auch im Falle der Anordnung eines Vermächtnisses entsteht für den Vermächtnisnehmer die Steuerschuld bereits mit dem Tode des Erblassers. Der Anspruch des Vermächtnisnehmers auf Herausgabe des vermachten Gegenstandes entsteht mit dem Tode des Erblassers (§ 2176 BGB). Das Vermächtnis begründet für den Erwerber eine Forderung

(§ 2174 BGB). Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist schon der Forderungserwerb ein steuerpflichtiger Vorgang. Somit ist es konsequent, dass die Steuerpflicht für das Vermächtnis bereits mit dem Tode des Erblassers entsteht. Ohne Relevanz ist dabei, wann der Vermächtnisnehmer den vermachten Gegenstand von dem Erben erhalten hat und auch, ob er ihn erhalten hat. Sollte der Vermächtnisnehmer aus irgendeinem Grunde leer ausgehen (der Gegenstand des Vermächtnisses ist bspw. vor der Herausgabe an den Vermächtnisnehmer untergegangen), sind im Hinblick auf die Steuerfestsetzung/Steuererhebung allenfalls *Billigkeitsmaßnahmen* möglich. Der Zeitpunkt des Erbfalls bleibt im Übrigen als Stichtag auch dann maßgebend, wenn der Gläubiger im Fall eines Rentenvermächtnisses die Entrichtung der Steuer nach dem Jahreswert wählt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStG; BFH vom 6. 6. 1951, BStBl 1951 III S. 142 sowie vom 8. 6. 1977, BStBl 1979 II S. 562) oder wenn der Schuldner nachträglich von besonderen, das Vermächtnis betreffenden Kürzungsmöglichkeiten Gebrauch macht (§§ 1990 ff., 2187 ff., 2318, 2322 ff. BGB). Anerkennen und beachten der Belastete und der Begünstigte den Willen des Erblassers und führen die dessen *formunwirksam angeordnetes Verschaffungsvermächtnis* aus, entsteht die Erbschaftsteuer nicht – auch nicht rückwirkend – mit dem Tod des Erblassers, sondern erst mit Erfüllung des Vermächtnisses (BFH vom 28. 3. 2007, BStBl 2007 II S. 461).

c) Schenkung auf den Todesfall

Auch die Schenkung auf den Todesfall wird erst mit dem *Tod des Schenkers* besteuert. 131
Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Überlebensbedingung im Zweifel als aufschiebende Bedingung ausgestaltet sein wird, so dass die Besteuerung des Erwerbs nach dem Rechtsgedanken des § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG von dem Eintritt der Bedingung abhängt. Wenn das Versprechen auf den Todesfall schon mit dem Tod des Schenkers, das Schenkungsversprechen i. d. R. aber erst mit der Ausführung der versprochenen Zuwendung besteuert wird, so hängt dies damit zusammen, dass das Gesetz beim Schenkungsversprechen unter Lebenden die Hemmungen des Beschenkten respektiert, seine Forderungen gegen den Schenker durchzusetzen.

d) Erwerb unter einer aufschiebenden Bedingung

Hängt der Erwerb von einer aufschiebenden Bedingung oder einer Betagung oder Befristung ab, so entsteht die Steuer erst mit dem Zeitpunkt des *Eintritts der Bedingung* oder des Ereignisses (§ 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG). 132

Eine Bedingung liegt vor, wenn sowohl der Eintritt eines Ereignisses als auch der Zeitpunkt des Eintritts, von dem die Erbeinsetzung abhängig sein soll, ungewiss ist. Das Gleiche gilt, wenn zwar nicht der Zeitpunkt, wohl aber der Eintritt des Ereignisses ungewiss ist. Eine Erbeinsetzung unter einer Bedingung liegt bspw. vor, wenn die Erbeinsetzung von einer Heirat oder der Geburt eines Sohnes oder von dem Erreichen eines bestimmten Alters abhängig gemacht wird. Ist hingegen der Eintritt eines Ereignisses gewiss, nicht dagegen der Zeitpunkt des Eintritts, z. B. der Todestag, so liegt eine Befristung vor. Liegt der Eintritt des Ereignisses kalendermäßig genau fest, so ist eine Betagung (Zeitbestimmung) gegeben.

Die Erbschaftsteuer für betagte Ansprüche, die zu einem bestimmten (feststehenden) Zeitpunkt fällig werden, entsteht im Regelfall des § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsprechend bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers; solche Ansprüche sind ggf. mit ihrem nach § 12 Abs. 3 BewG abgezinsten Wert anzusetzen. Die Erbschaftsteuer für diejenigen betagten Ansprüche, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führenden Ereignisses unbestimmt ist, entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG erst mit dem Eintritt des Ereignisses (BFH vom 27. 8. 2003, BStBl 2003 II S. 921). Gehören zum Nachlass aufschiebend bedingte Ansprüche, so entsteht die Steuer insoweit ebenfalls erst mit Bedingungseintritt. Ein Erwerb unter einer Bedingung liegt auch dann vor, wenn der Nachlass im Falle der Anwendung englischen oder amerikanischen Rechts auf einen Trust oder einen Trustee übergegangen ist. Der Durchgangserwerb des Treuhänders wird nach deutschem Recht nicht als Erwerb angesehen. Erwerber sind die Bedachten, also diejenigen, auf die der Nachlass zuletzt übergehen soll. Da die Begünstigten die Bereicherung aufgrund des Erbanfalls erst nach der Abwicklung des Treuhandverhältnisses erfahren, wird der Übergang auf dieses Rechtsinstitut nach deutschem Recht wie eine Erbschaft unter einer aufschiebenden Bedingung behandelt (BFH vom 15. 5. 1964, BStBl 1964 III S. 408 sowie vom 28. 2. 1979, BStBl 1979 II S. 438).

e) Erwerb des Pflichtteils

- 133 Beim Pflichtteilsanspruch entsteht die Steuer nicht bereits im Zeitpunkt der Entstehung dieses Anspruchs, sondern erst im *Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs* durch den Berechtigten (§ 9 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG). Der Pflichtteilsanspruch selbst entsteht zwar mit dem Tode, im Gegensatz zum Vermächtnisnehmer ist der Pflichtteilsberechtigte mit dem Erbanfall noch nicht wirtschaftlich bereichert, da seine Stellung eine andere ist. Eine wirtschaftliche Bereicherung ist hier erst gegeben, wenn der Pflichtteilsanspruch geltend gemacht worden ist. Die zur Entstehung der Erbschaftsteuer führende Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs setzt nicht die Bezifferung des Anspruchs voraus (BFH vom 19. 7. 2006, BFH/NV 2006 S. 1989).

Die Steuer entsteht also nicht erst im Zeitpunkt der Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs, sondern in dem Zeitpunkt, wo der Pflichtteil vom Pflichtteilsberechtigten geltend gemacht wird. Solange der Pflichtteilsberechtigte noch unentschieden ist, sich nicht festlegen will oder nur das Verzichten auf den Anspruch verweigert, entsteht die Steuer noch nicht. Die Entscheidung, mit der der Gläubiger des Anspruchs diesen geltend macht, muss unmittelbar auf die Verwirklichung seines Rechts abzielen. Es braucht sich zwar nicht schon um die Einleitung gerichtlicher Schritte zu handeln, wie sie für die Unterbrechung der Verjährung des Anspruchs erforderlich sind (§ 209 BGB). Doch geht es um eine ihrem Inhalt nach weitergehende Entscheidung, als sie der Vermächtnisgläubiger mit der Annahme des Vermächtnisses trifft (§ 2180 BGB).

- 134 Zur Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs ist es erforderlich, dass der Gläubiger für den Schuldner erkennbar ernstlich auf die Erfüllung seines Anspruchs besteht. Ernstlich ist das Verlangen nicht schon dann, wenn die Diskussion über die Auszahlung des Pflichtteils im Familienkreis gerade erst beginnt, so entschieden die Forderungen bei dieser Diskussion auch vertreten werden mögen. Die Geltendmachung des Anspruchs begründet die Steuerpflicht und führt dazu, dass ein späterer Verzicht auf das

Einfordern des Anspruchs unter dem Gesichtspunkt der freigebigen Zuwendung eine weitere Steuerpflicht auslöst. Daher kann eine Geltendmachung nur angenommen werden, wenn die Entscheidung für das Einfordern des Pflichtteils nicht nur vorläufig geworden, sondern endgültig gefallen ist.

f) Erwerb durch Stiftung

Ordnet der Erblasser testamentarisch eine Stiftung an, auf die das Vermögen übertragen werden soll, so entsteht die Steuer zum *Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung* (§ 9 Abs. 1 Nr. 1c 1. Alt. ErbStG). Gleiches gilt bei der Errichtung einer Stiftung unter Lebenden. Erst mit der staatlichen Genehmigung gilt das Vermögen als auf die Stiftung übertragen. Sollte sich das Genehmigungsverfahren jedoch auf längere Zeit erstrecken, kann unter Umständen das auf die Stiftung zu übertragende Vermögen als Zweckvermögen i. S. des § 8 ErbStG qualifiziert werden. 135

Der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser von Todes wegen angeordnete Stiftung (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG) erfolgt im Zweifel durch Erbeinsetzung oder durch Vermächtnis. Um die für diese Verfügung erforderliche Voraussetzung zu schaffen, dass der Bedachte zurzeit des Erbfalls lebt (§ 1923 Abs. 2 BGB), statet das BGB das Stiftungsgeschäft von Todes wegen mit Rückwirkung aus. Wird die Stiftung nach dem Tod des Stifters genehmigt, so gilt sie für die Zuwendung des Stifters als vor dessen Tod entstanden (§ 84 BGB). Damit nicht die Steuer schon vor dem Erbfall entsteht, ordnet § 9 Abs. 1 Nr. 1c 1. Alt. ErbStG an, dass die Steuerpflicht erst mit dem Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung eintritt.

In Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStG entsteht die Steuer mit dem Zeitpunkt der Bildung oder Ausstattung der Vermögensmasse ausländischen Rechts, deren Zweck auf die Bindung von Vermögen gerichtet ist (§ 9 Abs. 1 Nr. 1c 2. Alt. ErbStG).

g) Erwerb infolge Auflage

Erwirbt ein Begünstigter etwas infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG), so entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1d ErbStG mit dem *Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage oder Erfüllung der Bedingung*. 136

h) Genehmigungspflichtige Erwerbe

Ist der Erwerb von einer Genehmigung abhängig (§ 3 Abs. 2 Nr. 3 ErbStG), entsteht die Steuer erst mit dem *Zeitpunkt der Genehmigung* (§ 9 Abs. 1 Nr. 1e ErbStG). 137

i) Abfindung für Erbverzicht

Hat ein Erbe aufgrund eines Erbverzichts oder infolge Ausschlagung eine Abfindung erhalten (§ 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG), so entsteht die Steuer mit dem *Zeitpunkt des Verzichts oder der Ausschlagung* (§ 9 Abs. 1 Nr. 1f ErbStG), nicht erst im Zeitpunkt der Abfindungszahlung. 138

j) Abfindung für ein aufschiebend bedingtes Vermächtnis

- 139 Ist ein Erwerb als Abfindung für ein aufschiebend bedingtes, betagtes oder befristetes Vermächtnis, für das die Ausschlagungsfrist abgelaufen ist, zu qualifizieren und wird die Abfindung vor dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses gewährt (§ 3 Abs. 2 Nr. 5 ErbStG), so entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 1g ErbStG mit dem Zeitpunkt der Vereinbarung über die Abfindung.

k) Erwerb im Nacherbfall

- 140 Hat der Erblasser einen Nacherben (§ 6 ErbStG) eingesetzt, so entsteht die Steuer für den Erwerb des Nacherben mit dem *Zeitpunkt des Eintritts der Nacherbfolge* (§ 9 Abs. 1 Nr. 1h ErbStG).

l) Veräußerung von Anwartschaftsrechten

- 141 Veräußert ein Nacherbe vor Eintritt der Nacherbfolge sein Anwartschaftsrecht (§ 3 Abs. 2 Nr. 6 ErbStG), so entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1i ErbStG die Steuer für die Gegenleistung mit dem *Zeitpunkt der Übertragung der Anwartschaft* auf den Dritten. Auf die Zahlung des Entgelts kommt es hier nicht an.

m) Erwerb eines Vertragserben aufgrund beeinträchtigender Schenkungen des Erblassers

- 142 In Fällen des § 3 Abs. 2 Nr. 7 ErbStG, in denen der Vertragserbe aufgrund beeinträchtigender Schenkungen des Erblassers (§ 2287 BGB) von dem Beschenkten nach den Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung erwirbt, entsteht die *Steuer mit der Geltendmachung des Anspruchs* (§ 9 Abs. 1 Nr. 1j ErbStG).

3. Schenkungen unter Lebenden

- 143 Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem *Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung*. Es kommt also nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und auch nicht auf den Zeitpunkt des Versprechens, sondern auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung an. So ist insbesondere das *Schenkungsversprechen* für die Steuerentstehung *unbeachtlich*. Die Zuwendung gilt dann als ausgeführt, wenn der Bedachte die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den zugewendeten Gegenstand erhält (BFH vom 14. 2. 1962, BStBl 1962 III S. 204). Der Beschenkte muss wirtschaftlicher Eigentümer i. S. des § 39 AO geworden sein. Es ist daher bei der Schenkung auf die wirtschaftliche Abwicklung der Zuwendung abzustellen. Eine *Schenkung von Wertpapieren*, die in einem Depot verwahrt werden, ist ausgeführt, wenn der Herausgabeanpruch abgetreten wurde (BFH vom 18. 2. 2008, BFH/NV 2008 S. 529).
- 144 Eine *Grundstücksschenkung* gilt als ausgeführt, wenn die Vertragsparteien die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte aufgrund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken (R 23 Abs. 1 Satz 1 ErbStR). Somit richtet sich der Zeitpunkt der Grundstücksschenkung da-

nach, wann die Auflassung i. S. des § 925 BGB sowie die Eintragungsbewilligung (§ 19 GBO) vorliegen (BFH vom 26. 9. 1990, BStBl 1991 II S. 320 sowie vom 12. 1. 2006, BFH/NV 2006 S. 947). Eine Grundstücksschenkung ist noch nicht ausgeführt, wenn der Beschenkte von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt (z. B. dem Tod der Schenkerin) Gebrauch machen darf; dies gilt auch dann, wenn für den Beschenkten bereits eine Auflassungsvormerkung im Grundbuch eingetragen worden ist (BFH vom 2. 2. 2005, BStBl 2005 II S. 312). Die Rechtsprechung des BFH hat zur Voraussetzung, dass die Umschreibung nachfolgt. Unterbleibt die Umschreibung, weil die Schenkungsabrede zuvor aufgehoben wird, liegt in der Aufhebung weder eine Rück-schenkung des Grundstücks noch eine anderweitige Zuwendung seitens des ursprüng-lich Bedachten (BFH vom 24. 7. 2002, BStBl 2002 II S. 781). Die mit der Beurkundung der Auflassung und Erteilung der Eintragungsbewilligung *entstandene Steuer* für eine Grundstücksschenkung *entfällt rückwirkend*, sobald die Schenkungsabrede vor Um-schreibung des Eigentums im Grundbuch aufgehoben wird oder die Eintragungsbewil-ligung aus anderen Gründen nicht mehr zur Umschreibung führen kann (BFH vom 27. 4. 2005, BFH/NV 2005 S. 2312 sowie vom 26. 10. 2005, BFH/NV 2006 S. 551). Soll dem Bedachten nach dem Willen des Zuwendenden ein *Grundstück mit vollständig sa-niertem und renoviertem Gebäude* verschafft werden, hat der Bedachte die Zuwendung erst mit dem Abschluss der Sanierungs- und Renovierungsarbeiten erhalten; erst zu diesem Zeitpunkt tritt die endgültige Vermögensmehrung des Beschenkten auf Kosten des Schenkers ein und ist die Grundstücksschenkung ausgeführt (BFH vom 22. 9. 2004, BFH/NV 2005 S. 213). Ein als *schwebend unwirksam bezeichneter Vertrag* über eine Grundstücksschenkung führt *nicht* zu einer Steuerentstehung; die spätere Genehmi-gung des Vertrags *wirkt* schenkungsteuerrechtlich *nicht zurück* (BFH vom 26. 10. 2005, BFH/NV 2006 S. 551).

Die Frage nach dem Zeitpunkt der Ausführung einer *mittelbaren Grundstücksschenkung* ist durch das BFH-Urteil vom 4. 12. 2002 (BStBl 2003 II S. 273) geklärt. Danach ist eine Zuwendung, wenn mit dem zur Verfügung gestellten Geld die Errichtung eines Gebäu-des auf einem dem Beschenkten schon gehörenden oder einem gleichzeitig zu diesem Zweck aufgrund eines einheitlichen Vertrags geschenkten Grundstück finanziert wer-den soll, mit der Fertigstellung des Gebäudes ausgeführt. In diesem Zeitpunkt erlangt der Beschenkte gegenüber dem Schenker über das Gebäude bzw. über das mit dem Ge-bäude bebaute Grundstück die freie Verfügung, so dass insoweit die endgültige Ver-mögensmehrung des Beschenkten auf Kosten des Schenkers eintritt (so auch BFH vom 7. 5. 2003, BFH/NV 2003, S. 1186). 145

Stellt der Schenker dem Beschenkten im Rahmen einer mittelbaren Grundstücksschen-kung vorzeitig Geld zum Erwerb eines Grundstücks zur Verfügung, führt dies nicht zur Vorverlegung des Ausführungszeitpunkts der Schenkung. Diese ist vielmehr erst aus-geführt, wenn das Geld vom Beschenkten für die mittelbare Grundstücksschenkung verwandt, d. h. zur Abdeckung des Anschaffungs- oder Herstellungsaufwands einge-setzt wurde. Der Tod des Schenkers vor Ausführung der mittelbaren Grundstücksschen-ung hat keinen Einfluss auf den Ausführungszeitpunkt (BFH vom 5. 6. 2003, BFH/NV 2003, S. 1425).