



092047

# FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

## Im Namen des Volkes Urteil

Az.: 9 K 79/05

In dem Finanzrechtsstreit

A.B.

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Schenkungsteuer

hat der 9. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 9. Mai 2008 durch

Vorsitzenden Richter am Finanzgericht  
Richter am Finanzgericht                      und  
ehrenamtliche Richterin  
ehrenamtlicher Richter

für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Beklagte trägt 1/5 der Kosten des Verfahrens, die bis zum Ergehen des Abhilfebescheides vom 26. Februar 2008 entstanden sind. Alle übrigen Verfahrenskosten trägt der Kläger.
3. Die Revision wird zugelassen.

## Rechtsmittelbelehrung

Gegen das **Urteil** ist die **Revision** an den Bundesfinanzhof nur statthaft, wenn das Finanzgericht sie zugelassen hat.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen \*). Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Revisionsbegründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Sie muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge). Außerdem muss sie die Revisionsgründe angeben, indem die Umstände bestimmt bezeichnet werden, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Die Nichtzulassung der Revision kann durch **Beschwerde** angefochten werden.

Die Beschwerde ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Beschwerdebegründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Sie muss darlegen, weshalb die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, weshalb die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder weshalb ein Verfahrensmangel vorliegt, auf dem das Urteil beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision oder Beschwerde sowie in dem weiteren Verfahren **vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte** durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten **vertreten lassen**. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der zuvor aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

\*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "[www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den

elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

## Tatbestand

Streitig ist, wer Schenker ist.

- I. Der Kläger (KI) ist der Sohn der verstorbenen Eheleute T. und K. B.. Diese hatten am 21. Juli 1989 vor dem Notar gegenüber ihrem Sohn ein Angebot zum Abschluss eines Schenkungsvertrages erklärt. Danach sollte der KI die auf der Markung X liegenden, teilweise betrieblich genutzten Grundstücke Flst. 1, 2, 3, 4 und 5 sowie das gesamte Betriebsvermögen der Eltern erhalten. Nach § 5 Abs. 4 des Angebotes sollte die Annahme erst nach dem Tod der Eltern möglich sein. „Zur Sicherung des bedingten Anspruchs des Herrn A.B. auf Übertragung des Eigentums an dem Vertragsgegenstand“ wurden Vormerkungen zu Lasten des Vertragsgegenstandes und zu Gunsten des Erwerbers in das Grundbuch eingetragen.

Am 28. Dezember 1996 verstarb der Vater des KI. Alleinerbin wurde seine Mutter K. B..

Am 8. Oktober 1998 begaben sich der KI und seine Mutter wieder zum Notar. Die Mutter änderte das am 21. Juli 1989 von ihr und ihrem verstorbenen Ehemann abgegebene Schenkungsangebot dahingehend, dass in Abweichung von § 5 Abs. 4 der Angebotsurkunde der KI das im Übrigen unveränderte Vertragsangebot sofort annehmen könne. Der KI tat dies noch im Notartermin. Über die im Angebot genannten Grundstücke hinaus erhielt er von seiner Mutter die auf der Markung X befindlichen Grundstücke Flst. 6 und 7 geschenkt. Zur Versorgung der Mutter räumte er ihr im Zusammenhang mit der Übernahme der Betriebsgrundstücke auf dem Flst. 8 ein lebenslangliches Wohnrecht ein. Ferner versprach er ihr eine lebenslangliche Rente in Höhe von monatlich 3.000 DM und Pflege bei Krankheit und Gebrechlichkeit.

Um den Pflichtteilsanspruch des KI nach seinem verstorbenen Vater abzugelten, übertrug ihm die Mutter mit Vertrag vom 7. März 2003 ihr Grundstück Grundbuch von Y Blatt 1....

Am 15. Dezember 2003 verstarb die Mutter des KI. Alleinerbe wurde der KI.

- II. 1. Der Beklagte (Bekl) sah in dem Vorgang vom 8. Oktober 1998 eine ausschließlich von der Mutter K. B. vorgenommene gemischte Schenkung an den Kl und setzte mit Bescheid vom 6. November 2002 Erbschaftsteuer in Höhe von 73.748,74 € (137.505 DM) fest. Unter Berücksichtigung der vom Kl übernommenen Belastungen errechnete er einen Gesamterwerb in Höhe von 1.316.788 DM. Zu Einzelheiten der Berechnung wird auf den nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen und nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufigen Steuerbescheid Bezug genommen.
2. a) Gegen den Steuerbescheid legte der Kl am 2. Dezember 2002 Einspruch ein. Zunächst beanstandete er lediglich, der Verkehrswert sei zu hoch angesetzt. Sein später hinzugezogener Berater, der jetzige Prozessbevollmächtigte, rügte weitere Positionen. Unter anderem sei der Erwerb um eine im Jahresabschluss per 31. Dezember 1997 mit 221.295,68 DM ausgewiesene, am Übergabestichtag aber 228.251 DM betragende Darlehensforderung des Kl gegen seine Mutter zu mindern. Außerdem habe der Bekl nicht berücksichtigt, dass die Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 teilweise auch eine Annahme des vom Vater des Kl gemachten Angebotes vom 21. Juli 1989 beinhaltet habe. Im Zeitpunkt der Abgabe des Angebotes habe das Flst. 3 allein T. B. gehört, bei den Flst. 1, 2, 4 und 5 sei er zu 50 % Miteigentümer gewesen. Am 8. Oktober 1998 sei also auch eine Schenkung des Vaters T. B. an den Kl erfolgt, die einen eigenständigen schenkungsteuerrechtlichen Vorgang darstelle. Es liege ein Sachverhalt vor, der dem des § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG ähnlich sei. Danach gelte als Schenkung unter Lebenden, was ein Vorerbe dem Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor ihrem Eintritt herausgebe. § 7 Abs. 2 ErbStG sehe für diesen Fall vor, dass auf Antrag das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden könne. Der Vater sei insoweit dem Erblasser, der Kl dem Nacherben vergleichbar. Nur durch diese Betrachtungsweise werde dem Umstand ausreichend Rechnung getragen, dass der Vater dem Kl mit seinem vormerkungsgesicherten Angebot eine von Dritten nicht mehr einseitig entziehbare Rechtsposition geschaffen hätte, die der vorzeitigen Übertragung der Vermögenssubstanz der zur Schenkung angebotenen Grundstücke und Grundstücksanteile gleich zu achten sei. Eine

Übertragung durch die Mutter komme allenfalls insoweit in Betracht, als diese vorzeitig auf die weitere Nutzung der Grundstücke verzichtet habe.

- b) Während des Einspruchsverfahrens änderte das Lagefinanzamt X letzt-mals die Bescheide über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 8. Oktober 1998 für Zwecke der Schenkungsteuer. Die Grundbesitzwerte für den von der Mutter des Kl übertragenen Grundbesitz wurden durch Bescheide vom 30. September 2004 und vom 2. Dezember 2004 auf insgesamt 1.727.000 DM festgestellt. Belastungen durch die eingetragenen Vormerkungen wurden nicht wertmindernd berücksichtigt.
- c) Mit Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2005 setzte der Bekl die Schenkungsteuer auf 64.829 € (126.795 DM) herab, wovon er einen Betrag in Höhe von 3.957 € zinslos stundete. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. Die Steuerfestsetzung erfolgte vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO hinsichtlich der Verwendung der „Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/88 nach dem Gebietsstand seit dem 3. Oktober 1990“ und damit vorläufig hinsichtlich dem zugrunde gelegten Lebensalter, der daraus berechneten Lebenserwartung und den entsprechenden Vervielfältigern. Die Steuerfestsetzung erging vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes. Im Übrigen wies der Bekl den Einspruch als unbegründet zurück.

War der Bekl im Steuerbescheid von einem Verkehrswert von 2.230.000 DM und einem Steuerwert von 1.590.000 DM ausgegangen, so berechnete er den wegen der Leistungsaufgabe korrigierten Steuerwert nunmehr aus einem Verkehrswert der geschenkten Leistung in Höhe von 1.860.000 DM und einem Steuerwert in Höhe von 1.757.000 DM (1.727.000 + 30.000 DM Betriebsvermögen). Zusätzlich berücksichtigte er übernommene Verbindlichkeiten in Höhe von 221.295 DM und gelangte dadurch zu einem Gesamterwerb in Höhe von 1.245.363 DM (bisher: 1.316.788 DM). Die Auffassung des Kl, die Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 habe auch eine Schenkung des Vaters beinhaltet, teilte er nicht. Das Schenkungsangebot der

Eltern vom 21. Juli 1989 habe unter der aufschiebenden Bedingung gestanden, dass es erst nach dem Tode beider Elternteile angenommen werden könne. Indem die Mutter des KI zugleich als Gesamtrechtsnachfolgerin seines Vaters am 8. Oktober 1998 diese Bedingung aufgehoben habe, habe sie ein Angebot zu einem neuen, eigenständigen Schenkungsvertrag gemacht, den der KI angenommen habe. Die Zuwendung sei deshalb allein durch sie erfolgt. Zur näheren Begründung und zu Einzelheiten der geänderten Steuerberechnung wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

- III. Am 25. Februar 2005 hat der KI Klage erhoben. Der Bekl gehe zu Unrecht davon aus, dass mit der Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 lediglich eine Schenkung der Mutter vollzogen worden sei. Die Mutter habe als Alleinerbin des Vaters die auf sie übergegangenen Grundstücke mit der Belastung eines Schenkungsangebotes erhalten. Aus der Sicht des KI habe sich diese Belastung als Anwartschaftsrecht dargestellt, das zunächst unter der aufschiebenden Befristung des Todes beider Elternteile gestanden habe. Das unter dem Schutz der §§ 158 ff Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) stehende Anwartschaftsrecht sei überdies durch die eingetragenen Auflassungsvormerkungen vor dem gutgläubigen Erwerb Dritter geschützt gewesen, so dass die Mutter keine rechtliche Möglichkeit mehr gehabt habe, eigenständig über die entsprechenden Grundstücke zu verfügen. Die Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 habe lediglich bewirkt, dass der KI die Schenkung früher habe annehmen können. In der bloßen Abkürzung der im Angebot vom 21. Juli 1989 vereinbarten Befristung liege deshalb keine eigenständige Zuwendung der Mutter. Soweit der Vater des KI am Flst. 3 Alleineigentum und an den Flst. 1, 2, 4 und 5 zu 50 % Miteigentum gehabt habe, habe die Mutter keine Bereicherung des KI herbeiführen können, weil dieser insoweit schon durch das bestehende Anwartschaftsrecht bereichert gewesen sei. Der auf den KI mit Urkunde vom 8. Oktober 1998 übertragene Grundbesitz sei deshalb in eine Schenkung von T. B. (Vollzug des Schenkungsangebotes aus 1989) und eine Schenkung von K. B. (Vollzug des Schenkungsangebotes aus 1989 zuzüglich weitere Schenkung aus 1998) aufzuteilen. Aus § 9 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) werde deutlich, dass Bedingungen und Befristungen lediglich Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung hätten. Werde durch entsprechende Rechtshandlungen, die insbesondere

aufgrund § 161 BGB zulässig seien, der Zeitpunkt der Steuerentstehung verlagert, ändere dies nichts an der Person des Zuwendenden. So habe der Bundesfinanzhof (BFH) auch in seinen Entscheidungen vom 14. Juli 1982 (BStBl II 1983, 19), vom 28. Oktober 1992 (II R 21/92) und vom 30. Juni 1999 (II R 70/97) das Verhältnis zwischen dem die Anwartschaft Einräumenden und dem Anwartschaftsberechtigten als maßgebliches Verhältnis für die Bemessung des Steuersatzes, der Steuerklasse und des Freibetrages angesehen. Der Wert der von K. B. geschenkten Wirtschaftsgüter sei somit auf 1.160.462 DM zu vermindern. Davon abzusetzen seien je 94,5 % der Leistungsaufgabe (100 % = 320.335 DM, wie Einspruchsentscheidung) und der übernommenen Verbindlichkeiten. Letztere beliefen sich entgegen der Einspruchsentscheidung auf 228.251 DM statt auf 221.295 DM. Zu Einzelheiten der Berechnung wird auf die Schriftsätze des Klägervertreters nebst Anlagen Bezug genommen.

Der Bekl hat mit Bescheid vom 26. Februar 2008 die Einspruchsentscheidung geändert und die Schenkungsteuer auf 53.854,37 € (105.330 DM) herabgesetzt. Er hat, wie vom Kl beantragt, die übernommenen Verbindlichkeiten in Höhe von 228.251 DM berücksichtigt. Vom Erwerb vom 8. Oktober 1998 hat er außerdem einen anteiligen Pflichtteilergänzungsanspruch des Bruders N. B. in Höhe von 69.789 € abgezogen. Nach Ergehen des Abhilfebescheides vom 26. Februar 2008 streiten die Beteiligten nur noch darüber, ob ein Teil des Erwerbs nicht von der Mutter des Kl, sondern unmittelbar vom verstorbenen Vater stammt.

Der Kl beantragt,

die Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2005 zu ändern und die Schenkungsteuer auf 11.627,-- € festzusetzen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen,

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.



Der Bekl beantragt,

die Klage abzuweisen,

die gesamten Kosten des Verfahrens dem Kläger aufzuerlegen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Nach wie vor sieht der Bekl in der Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 eine ausschließlich durch die Mutter vorgenommene Schenkung. Das Schenkungsversprechen aus dem Jahr 1989 sei nie erfüllt worden. Vor Eintritt des befristenden Ereignisses sei ein neuer Schenkungsvertrag geschlossen worden. Die Regelungen in § 3 und § 7 ErbStG machten deutlich, dass Anwartschaftsrechte keine tauglichen Erwerbs- und Zuwendungsgegenstände seien.

### **Entscheidungsgründe**

I. Die Klage ist unbegründet.

1. Bei den im Schenkungsteuerbescheid vom 6. November 2002 in der Fassung des letzten Änderungsbescheides vom 26. Februar 2008 erfassten Gegenständen handelt es sich ausschließlich um Zuwendungen der Mutter des Klägers (KI).

Der Schenkungsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) die Schenkungen unter Lebenden. Als Schenkung unter Lebenden gilt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entsteht die Steuer bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Eine Schenkung erfordert gemäß § 516 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) einen Vertrag. Wie bei jedem anderen Vertrag vollzieht sich auch beim Schenkungsvertrag der Vertragsschluss in der Form eines zeitlich vorangehenden Antrages und seiner Annahme. Zeitpunkt des Vertragsschlusses ist derjenige des Wirksamwerdens der Annahmeerklärung (statt vieler: Palandt/Heinrichs, Bürgerliches Gesetzbuch, 67. Aufl. 2008, Einf v § 145 Rz 4).

Ein Schenkungsvertrag wurde erst zwischen dem KI und seiner Mutter abgeschlossen. Das vom Vater des KI am 21. Juli 1989 erklärte Angebot wurde nie angenommen. Im Abschluss des Schenkungsvertrages vom 8. Oktober 1998 kann keine Annahme des väterlichen Angebots gesehen werden. Denn das vom Vater ausgesprochene Angebot wurde von der Mutter als seiner Gesamtrechtsnachfolgerin geändert, um dem KI schon zu ihren Lebzeiten den Erwerb zu ermöglichen. Der KI hat das geänderte Angebot angenommen. Eine Annahme unter Änderungen gilt gemäß § 150 Abs. 2 BGB als Ablehnung des alten Angebots verbunden mit einem neuen Antrag.

2. Entgegen der Auffassung des KI war die Schenkung vor dem 8. Oktober 1998 weder ganz noch teilweise ausgeführt. Trotz Eintragung einer Auflassungsvormerkung im Grundbuch fehlt es an der Ausführung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sogar dann noch, wenn der Schenkungsvertrag über ein Grundstück bereits zustande gekommen ist, der Beschenkte aber von der Eintragungsbewilligung erst zu einem späteren Zeitpunkt, z.B. nach dem Tod des Schenkers, Gebrauch machen darf (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Februar 2005 II R 26/02, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2005, 312 mit weiteren Nachweisen). Dies gilt erst recht, wenn ein Schenkungsvertrag mangels Annahme noch gar nicht zustande gekommen ist. Der Einwand des KI, der Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung sei nur für die Bewertung des geschenkten Gegenstandes, nicht aber für die Bestimmung der Person des Zuwendenden maßgebend, greift nicht durch. Er verkennt, dass durch die Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 die Entstehung der schuldrechtlichen Beziehung zum Vater verhindert wurde. Das Angebot des Vaters vom 21. Juli 1989 wurde durch die Vereinbarung vom 8. Oktober 1998 ersetzt, der Schenkungsvertrag als Zuwendungsgrund erst von der Person der Mutter

geschaffen. Darin liegt der wesentliche Unterschied zum Fall des § 7 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Nr. 7 ErbStG. Die Beziehung zum Erblasser wird durch die vorzeitige Herausgabe dort nicht beseitigt; die testamentarische Anordnung der Nacherbschaft durch den Erblasser bleibt unverändert bestehen. Auch aus dem Gedanken des § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG, mit dem sich das vom KI zitierte BFH-Urteil vom 28. Oktober 1992 II R 21/92 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 169, 456, BStBl II 1993, 158) befasste, lässt sich die vom KI gewünschte Lösung nicht herleiten. Danach kann beim unentgeltlichen Erwerb eines Nacherbenanwartschaftsrechts gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf Antrag das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden. Der Unterschied zum vorliegenden Falle besteht aber darin, dass dort eine ununterbrochene Beziehungskette zum Erblasser zurückführt, an dessen testamentarischer Verfügung des Nacherben nicht gerüttelt wurde. Im vorliegenden Falle fehlt es an dieser Kette: Zum Vater hin besteht keine vertragliche Beziehung des KI, der Schenkungsvertrag wurde wegen § 150 Abs. 2 BGB erst von der Mutter geschaffen. Dem vom KI weiter zitierten BFH-Urteil vom 14. Juli 1982 II R 16/81 (BFHE 136, 501, BStBl II 1983, 19) liegt eine Schenkung zugrunde, die erst nach dem Tode des Schenkers ausgeführt wurde. Der entscheidende Unterschied zum vorliegenden Falle liegt aber darin, dass der Schenkungsvertrag dort noch zu Lebzeiten des Schenkers abgeschlossen worden war und dessen Willenserklärung unverändert zur Ausführung kam. Wenig Bezug zum vorliegenden Sachverhalt kann der Senat dem BFH-Urteil vom 30. Juni 1999 II R 70/97 (BFHE 189, 543, BStBl II 1999, 742) entnehmen, wo im Falle der Einräumung eines Bezugsrechts aus einer Kapitallebensversicherung entschieden wurde, dass Zuwendungsgegenstand erst die zur Auszahlung gelangende Versicherungsleistung sei. Streitig war dort, was Gegenstand der Zuwendung sei. Für die Bestimmung der Person des Zuwendenden lässt sich aus der Entscheidung nichts herleiten.

Die Schenkung der ursprünglich dem Vater gehörenden Grundstücke und Grundstücksanteile ist damit durch die Mutter des KI erfolgt, auf welche sie durch Gesamtrechtsnachfolge übergegangen waren. Die Schenkung wurde erst am 8. Oktober 1998 ausgeführt. Die Auffassung, dass die wesentliche Vermögenssubstanz der Grundstücke und Grundstücksanteile bereits durch den

Vater auf den Kl übertragen worden sei und die Mutter am 8. Oktober 1998 lediglich noch auf ihre weitere Nutzungsbefugnis verzichtet habe, geht fehl. Der Kl hat zwar Grundbesitz erworben, der mit Vormerkungen belastet war. Mit der Änderung des Schenkungsangebotes am 8. Oktober 1998 ist aber auch der belastende Anspruch entfallen, der durch die Vormerkung gesichert war. Für die Berechnung der Schenkungsteuer sind deshalb gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG die vollen Grundbesitzwerte und Verkehrswerte maßgebend.

- II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. Soweit der Kl mit seinem Klagebegehren unterlegen ist, hat er die Kosten des Verfahrens zu tragen. Bis zum Ergehen des Abhilfebescheides vom 26. Februar 2008 hat der Kl die Herabsetzung der Schenkungsteuer um 100.153 DM verlangt. In Höhe von 21.465 DM, also ungefähr zu einem Fünftel, wurde seinem Begehren entsprochen. Für diesen Teil der Kosten findet der Grundgedanke des § 138 Abs. 2 FGO Anwendung, wonach die Kosten der Behörde aufzuerlegen sind, wenn nicht der Kl die Schuld daran trägt, dass die Abhilfe erst im Klageverfahren erfolgen konnte. Soweit der Bekl in der Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2005 die übernommenen Verbindlichkeiten nur mit 221.295 DM statt mit 228.251 DM angesetzt hatte, ist die Schuld dafür bei ihm zu suchen. Auch hinsichtlich des Pflichtteilergänzungsanspruchs ist der Kl nicht dafür verantwortlich, dass die Berücksichtigung in das Klageverfahren hineinverlagert wurde.
- III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung.