

Titel:

**An Dritte überlassene Grundstücke als schenkungsteuerliches Verwaltungsvermögen:
Ausnahme nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG nur bei
Erbeinsetzung anwendbar**

Normenketten:

ErbStG § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1

ErbStG § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa

Leitsatz:

Die Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG, wonach Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke ausnahmsweise nicht zum Verwaltungsvermögen gehören, ist nicht nur auf Erbfälle, sondern auch auf Schenkungen als vorweggenommene Erbfolge anwendbar. In beiden Varianten ist aber erforderlich, dass im Zusammenhang mit dem Abschluss des Pachtvertrages eine Erbeinsetzung erfolgt. Allein die Absicht, den Pächter als Erben einzusetzen, reicht für die Erfüllung des Tatbestandes des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG nicht aus. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Ausnahme von der Nutzungsüberlassung an Dritte nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG, Erbschaftsteuer

Fundstellen:

EFG 2022, 1315

UVR 2022, 335

ErbStB 2022, 298

StEd 2022, 425

DStRE 2022, 1512

ZEV 2022, 750

LSK 2022, 14565

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte zu Recht Verwaltungsvermögen i.H.v. 5x.xxx EUR festgestellt hat.

2

Der Kläger ist Neffe des verstorbenen Ehemannes von Frau X. Der Kläger, der eine Schreinerei betreibt, pachtete am 28. Oktober 2007 von Frau X eine Werkstatt. Die Verpachtung erfolgte mündlich nach dem Tod des Sohnes von Frau X - Herrn Y -, der die Werkstatt bis zu seinem Tod (...) betrieb. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 9. August 2017 übertrug Frau X die o.g. Werkstatt, das Wohnhaus sowie landwirtschaftliche Grundstücke an den Kläger, wobei der Besitz, Nutzen und Lasten sowie die Gefahr des zufälligen Untergangs oder einer zufälligen Verschlechterung (Übergabezeitpunkt) mit Wirkung zum 1. September 2017 auf den Kläger übergehen sollten. Der Kläger wurde - nach Auskunft des Beklagten - am 24. Januar 2018 als Eigentümer des streitgegenständlichen Grundbesitzes (... Str.) im Grundbuch eingetragen.

3

Mit Schreiben vom 26. Februar 2019 forderte der Beklagte - beziehend auf den o.g. Erwerb - den Kläger auf, eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts einzureichen. Ausgehend von der Erklärung des Klägers vom 25. März 2019 sowie der Mitteilung des Finanzamts Zwiesel vom 26. April 2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 1. September 2017 stellte der Beklagte mit Bescheid vom 16. Mai 2019 den Wert des Betriebsvermögens auf 6x.xxx EUR fest. Die

Summe des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für den Streitfall geltenden Fassung (ErbStG) stellte der Beklagte auf 5x.xxx EUR fest.

4

Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom 11. Juni 2019 Einspruch beim Beklagten ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens trug der Kläger mit Schreiben vom 18. Dezember 2019 (Blatt 55 der Behördenakte) zu den Umständen der o.g. Übertragung Folgendes wörtlich vor: „Sie schreiben außerdem, dass im Rahmen der Betriebsübertragung man die Erbeinsetzung hätte Regeln können. Das ist natürlich richtig, jedoch war für Frau X der Betrieb einschl. Wohngebäude alles was sie besessen hat (ausgenommen ein kleines Guthaben auf Bankkonten die Frau X für ihren Pflegefall zurücklegen wollte). Demnach hat Frau X ihr gesamtes Vermögen an Hr. Z übertragen, und hat nicht die Notwendigkeit gesehen, Hr. Z zusätzlich als Erben einzutragen“. Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Januar 2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

5

Hiergegen erhob der Kläger mit Schriftsatz vom 5. Februar 2020, der am 10. Februar 2020 bei Gericht einging, Klage, die wie folgt begründet wird:

6

Der Beklagte habe in dem klagegegenständlichen Feststellungsbescheid zu Unrecht das Vorhandensein von Verwaltungsvermögen angenommen. Frau X habe den Kläger als Erben eingesetzt, jedoch die gesetzlich vorgeschriebene Form nicht eingehalten. Frau X sei aufgrund ihrer schweren Erkrankung nicht mehr in der Lage, ihren Willen zu äußern bzw. das formunwirksame Testament zu heilen. Im Streitfall liege „Produktivvermögen“ und nicht Verwaltungsvermögen vor.

7

Der Kläger beantragt,

den Bescheid vom 16. Mai 2019 (Aktenzeichen ...) über die gesonderte und einheitliche Feststellung unter anderem des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG für Zwecke der Schenkungsteuer auf den Bewertungsstichtag 1. September 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Januar 2020 dahingehend zu ändern, dass der Wert des Verwaltungsvermögens mit 0.- EUR festgestellt wird,

hilfsweise, für den Fall der Abweisung der Klage, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

8

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, für den Fall der Klagestattgabe, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

9

Hinsichtlich der Begründung verweist der Beklagte auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gehören Grundstücke, die Dritten zur Nutzung überlassen werden, grundsätzlich zum Verwaltungsvermögen. Eine Ausnahme hiervon sei u.a. dann gegeben, wenn die Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsverpachtung erfolge und der Verpächter den Pächter im Zusammenhang mit der unbefristeten Verpachtung als Erben eingesetzt habe. Einen Nachweis, wonach der Kläger als Erbe eingesetzt worden sei, habe der Kläger nicht erbracht. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23. Juni 2015 (II R 52/13) sei auf den Streitfall nicht übertragbar.

10

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakte nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 20. April 2022 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

11

Die zulässige Klage ist unbegründet.

12

1. Gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG gehören zum Verwaltungsvermögen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke. Eine Nutzungsüberlassung an Dritte ist jedoch gemäß § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG dann nicht anzunehmen, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führt und der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat.

13

2. Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall verletzt der klagegegenständliche Feststellungsbescheid den Kläger nicht in seinen Rechten.

14

a) Unabhängig von dem Vorliegen weiterer Voraussetzungen des § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG ist der Tatbestand bereits deswegen nicht erfüllt, weil der Kläger im Zusammenhang mit dem Abschluss des Pachtvertrages über die Werkstatt nicht als Erbe eingesetzt worden ist.

15

In der Rechtsprechung ist - soweit es für den erkennenden Senat ersichtlich ist - noch nicht abschließend geklärt, ob § 13b Abs. 4 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG nur auf Erbfälle oder auch auf Zuwendungen zu Lebzeiten (Schenkungen) Anwendung findet. So hat das Finanzgericht -FG- Baden-Württemberg zwar Zweifel an der Anwendbarkeit auf Schenkungen geäußert, diese Rechtsfrage jedoch nicht entschieden. Auch der BFH hat im Rahmen der Revision zu diesem Punkt nicht eindeutig Stellung genommen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2020 II R 22/18, BStBl II 2022, 66 sowie Urteil der Vorinstanz FG Baden-Württemberg vom 15. Mai 2018 11 K 3401/16, EFG 2018, 1566).

16

Der überwiegende Teil der Literatur sowie die Finanzverwaltung sprechen sich für eine Anwendung dieser Rechtsnorm auf Schenkungen aus (vgl. Geck in: Kapp/Ebeling, ErbStG, Stand 11/2021, § 13b ErbStG, Rn. 111; Wachter in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Auflage, 2020, § 13b, Rn. 398; Viskorf in: Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 6. Auflage, 2020, § 13b, Rn. 243; Stalleiken in: von Oertzen/Loose, ErbStG, 2. Aufl. 2020, § 13b ErbStG, Rn. 118; R E 13b.15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStR 2019; a.A. Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG Stand 7/2021, § 13b, Rn. 278). Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass der Wortlaut des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG auch Schenkungen als vorweggenommene Erbfolge erfasst, zumal die Gleichbehandlung eines Erbfalles und einer solchen Schenkung dem Zweck der o.g. Rechtsnorm entspricht. Danach wollte der Gesetzgeber im Falle der (unbefristeten) Verpachtung und anschließender Zuwendung des verpachteten Betriebes das Verwaltungsvermögen abweichend von dem Grundsatz des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG regeln. Als Ziel der Rechtsnorm nannte der Gesetzgeber dabei die Verschonung der Unternehmensnachfolge (vgl. BT-Drucksache 16/11107, Seite 13f). Letztere wird jedoch gleichermaßen durch eine Zuwendung zu Lebzeiten wie durch eine erbfallbedingte Zuwendung ausgelöst. In beiden Fällen erfolgt die Betriebsverpachtung als „Vorstufe“ zur Betriebsnachfolge, was für eine gleiche steuerliche Behandlung beider Zuwendungsarten spricht. Zur Erfüllung des Tatbestandes des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG ist jedoch in beiden Varianten erforderlich, dass im Zusammenhang mit dem Abschluss des Pachtvertrages eine Erbeinsetzung erfolgt. Eine solche liegt im Streitfall jedoch nicht vor. Der Kläger ist im Zeitpunkt der Zuwendung von Frau X nicht als deren Erbe bestimmt worden. So hat der Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens vorgetragen, dass Frau X mit Vertrag vom 9. August 2017 dem Kläger ihre wesentlichen Vermögensgegenstände übertragen hat, und daher keine Notwendigkeit gesehen hat, den Kläger als Erben einzusetzen. Mit diesen Ausführungen bestätigt der Kläger gerade, dass Frau X ihn im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Zuwendung ganz bewusst nicht als Erben eingesetzt hat. Dies begründet der Kläger nachvollziehbar damit, dass er mit der Zuwendung bereits alles erhalten hat, was ihm Frau X zuwenden wollte. Auf die Anordnung des Gerichts vom 26. März 2021 hin, hat der Kläger weder ein Datum für seine Erbeinsetzung noch den Inhalt der behaupteten (formnichtigen) Erbeinsetzung genannt. Dem Vortrag des Klägers sowie der als Anlage K1 vorgelegten „Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt“ kann lediglich entnommen werden, dass Frau X den Kläger als Erben einsetzen wollte. Dieser Vortrag ist glaubhaft und wird daher als wahr unterstellt, so dass diesbezüglich eine Beweiserhebung durch die im Schriftsatz vom 27. Oktober 2021 genannten Zeugen A und B nicht erforderlich war. Allein die Absicht, den

Pächter als Erben einzusetzen, reicht jedoch für die Erfüllung des Tatbestandes des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG nicht aus. Schließlich ist der Kläger auch nicht gesetzlicher Erbe von Frau X. Letztere konnte somit nicht davon ausgehen, dass bereits die Unterlassung einer anderweitigen Bestimmung der Erbfolge zur Folge hätte, dass der Kläger ihr Erbe bleibt. Ob ein solcher Sachverhalt von der Regelung des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG überhaupt umfasst wäre, braucht der erkennende Senat - mangels Relevanz - nicht zu entscheiden (vgl. dazu Jülicher in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand 7/2021, § 13b, Rn. 278). Der Vortrag des Klägers, dass er sich um die Belange von Frau X gekümmert hat, sowie, dass er für Frau X wie ein „Sohn“ war, wird ebenfalls als wahr unterstellt. Diese Umstände haben jedoch keinerlei Relevanz für die Beurteilung, ob der Tatbestand des § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG im Streitfall erfüllt ist. Eine dahingehende Beweiserhebung - wie sie im Schriftsatz des Klägers vom 11. April 2022 angeregt worden ist - war daher nicht erforderlich.

17

b) Auf die Fragen, ob der streitgegenständliche Pachtvertrag unbefristet gewesen ist, sowie, ob Frau X im Zeitpunkt der Verpachtung an den Kläger einen aktiven Betrieb geführt hat, aus dem sie Einkünfte aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 EStG erzielt hat, als auch, ob die erzielten Pachteinahmen bei Frau X bis zum Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung an den Kläger zu Einkünften aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 EStG geführt haben, kommt es - mangels Entscheidungserheblichkeit - nicht an.

18

c) Soweit der Kläger auf das Urteil des BFH vom 23. Juni 2015 (II R 52/13, BStBl II 2015, 960) verweist, verkennt er, dass der Streitfall nicht mit dem entschiedenen Fall vergleichbar ist. Im Streitfall fehlt es bereits an einer formnichtigen Erbinsetzung.

19

d) Lediglich klarstellend weist der erkennende Senat darauf hin, dass der Umstand, dass § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstaben b), aa) ErbStG zum Zeitpunkt des Abschlusses des streitgegenständlichen Pachtvertrages (28. Oktober 2007) noch nicht gegolten hat, seiner Anwendung im Streitfall nicht entgegengestanden ist. Zwar ist die Rechtsnorm erst mit dem Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) mit Wirkung vom 1. Januar 2009 eingeführt worden (vgl. BGBl I 2008, 3018). Hinsichtlich ihrer Anwendung kommt es jedoch nur darauf an, wann die Steuer entstanden ist.

20

e) Schließlich weist der erkennende Senat darauf hin, dass der Bewertungsstichtag (1. September 2017) möglicherweise unzutreffend ist. Der Inhalt des Vertrages vom 9. August 2017 deutet darauf hin, dass die dem klagegegenständlichen Feststellungsbescheid zugrundeliegende Zuwendung bereits mit Abschluss dieses Vertrages ausgeführt worden ist. Da dieser Umstand jedoch nicht zur Rechtswidrigkeit des klagegegenständlichen Feststellungsbescheides führen würde, braucht der Senat nicht darüber zu entscheiden. Der klagegegenständliche Feststellungsbescheid enthält nämlich keine Regelung des Inhalts, dass eine Zuwendung an den Kläger vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 24. Mai 2005 II R 57/03, BFH/NV 2005, 1982). Über die Frage, wann die Zuwendung erfolgt ist, wird ausschließlich in dem Schenkungsteuerbescheid als Folgebescheid entschieden (vgl. a.a.O.). Wie sich aus § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) ergibt, können Einwendungen, die den Schenkungsteuerbescheid als Folgebescheid betreffen, nicht im Verfahren gegen den Feststellungsbescheid als (seinen) Grundlagenbescheid geltend gemacht werden.

21

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

22

4. Die Revision wird nicht zugelassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.