
Datum: 05.04.2006
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3585/02 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2006:0405.4K3585.02ERB.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Der Kläger war Kommanditist und sein Vater, A, war persönlich haftender Gesellschafter der A - KG (A KG). Zum Betriebsvermögen der A KG gehörte das Grundstück in X, Y-Straße. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 16. März 1990 übertrug der Vater des Klägers diesem einen Anteil von 1/2 an dem Grundstück. Der Kläger räumte seinem Vater an dem übertragenen Anteil den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch ein. Das beklagte Finanzamt setzte wegen dieses Vorgangs gegen den Kläger mit bestandskräftig gewordenem Bescheid vom 17. Januar 2002 17.781,20 EUR Schenkungsteuer fest, wobei es von einem Wert seines Erwerbs von 553.700 DM ausging.

2

Nachdem der Vater des Klägers als persönlich haftender Gesellschafter aus der A KG ausgeschieden und Kommanditist mit einer Einlage von 10.000 DM geworden war, übertrug er dem Kläger mit notariell beurkundetem Vertrag vom 25. Juni 1997 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seine Kommanditeinlage, seinen verbliebenen Anteil von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße sowie seinen Geschäftsanteil von 25.000 DM an der A GmbH. Hinsichtlich der Übertragung der Beteiligungen wurde vereinbart, dass diese bereits zum 1. Januar 1997 wirksam werden sollte. Bezüglich des Anteils von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße erklärten der Kläger und sein Vater die Auflassung sowie bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch. Ferner verzichtete der Vater des Klägers auf den ihm an dem Anteil von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße eingeräumten Nießbrauch. Der Kläger verpflichtete sich, an seinen am1913 geborenen Vater eine ab

3

dem 1. Januar 1997 monatlich zu entrichtende Rente von 5.000 DM zu zahlen.

In seiner auf Aufforderung des beklagten Finanzamts am 2. Juni 2000 abgegebenen Schenkungsteuererklärung gab der Kläger den Steuerwert des ihm übertragenen Anteils an der A KG mit 928.522 DM an. Den Grundbesitzwert für den Anteil von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße ermittelte er mit 1.460.500 DM. Den gemeinen Wert des Geschäftsanteils an der A GmbH gab er mit 0 DM an. Mit Bescheid vom 27. Juni 2000 stellte das Finanzamt M den Grundbesitzwert für den Anteil von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße mit 1.460.500 DM fest.

4

Das beklagte Finanzamt setzte gegen den Kläger mit Bescheid vom 17. Januar 2002 17.781,20 EUR Schenkungsteuer fest. Dabei ging es von einem Wert seines Erwerbs vom 25. Juni 1997 von 1.114.366 DM aus. Es nahm eine gemischte freigebige Zuwendung des Vaters des Klägers an und schätzte den Verkehrswert des übertragenen Anteils an der A KG mit 2.000.000 DM. Den Verzicht auf den mit dem Vertrag vom 16. März 1990 eingeräumten Nießbrauch bewertete es mit 314.869 DM.

5

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er vorbrachte: Der Verzicht auf den Nießbrauch dürfe nicht als Erwerb angesetzt werden, weil diese Belastung bei der Besteuerung des Vorerwerbs nicht berücksichtigt worden sei. Der Verkehrswert des Anteils an der A KG betrage unter Berücksichtigung des negativen Unternehmenswerts und eines Verkehrswerts für das Grundstück Y-Straße von höchstens 2.500.000 DM etwa 695.000 DM. Ferner sei der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sowie der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu gewähren. Der Kläger legte eine Erklärung seines Vaters vor, wonach für die Übertragung des Betriebsvermögens mit dem Vertrag vom 25. Juni 1997 der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG in Anspruch genommen werde.

6

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 24. Mai 2002 verkaufte der Kläger das Grundstück Y-Straße nach Teilung für insgesamt 1.533.875,60 EUR und ließ es an die Erwerber auf. Besitz, Nutzungen. Lasten und Gefahr sollten mit dem 15. Juli 2002 auf die Erwerber übergehen. Diese wurden am 3. September 2002 als neue Eigentümer in das Grundbuch von X Blatt und eingetragen.

7

Das beklagte Finanzamt setzte die Schenkungsteuer gegen den Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2002 auf 53.942,83 EUR neu fest. Dabei setzte es den mit insgesamt 1.243.611 DM ermittelten Steuerwert der zugewendeten Vermögensgegenstände in dem Verhältnis als Erwerb des Klägers an, in dem der mit 2.074.489 DM ermittelte Verkehrswert seiner Bereicherung zu dem mit 2.315.089 DM ermittelten Verkehrswert der Leistung des Vaters des Klägers steht. Den Steuerwert des Anteils an der A KG setzte es mit 928.522 DM und den Verkehrswert dieses Anteils setzte es mit 2.000.000 DM an. Ferner setzte es den Wert des Verzichts auf den dem Vater des Klägers eingeräumten Nießbrauch mit 314.869 DM an. Als Gegenleistung berücksichtigte es die an den Vater des Klägers zu zahlende Rente mit einem Kapitalwert von 240.600 DM. Das beklagte Finanzamt gelangte so zu einem Wert des Erwerbs des Klägers von 1.114.366 DM, dem es den Vorerwerb vom 16. März 1990 mit 553.700 DM hinzurechnete. Ferner berücksichtigte es neben einem Freibetrag von 400.000 DM nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG einen Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG mit anteilig 332.810 DM. Zur Begründung führte es aus, der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG sei auch dann vorzunehmen, wenn der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG nicht gewährt werde.

8

Der Kläger hat am 5. Juli 2002 Klage erhoben, mit der er im Wesentlichen sein Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren wiederholt. Darüber hinaus trägt er vor: Von dem Steuerwert des Nießbrauchs im Zeitpunkt seines Verzichts sei der Steuerwert im Zeitpunkt seiner Einräumung mit 162.665 DM abzuziehen. Ferner sei ihm neben dem Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG auch der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG zu gewähren.

Der Kläger hat auf Aufforderung des beklagten Finanzamts eine Aufstellung vom 23. Dezember 2005 über die in dem Zeitraum vom 25. Juni 1997 bis zum 31. Dezember 2001 ihm zuzurechnenden Gewinne der A KG sowie die in diesem Zeitraum von ihm getätigten Einlagen und Entnahmen vorgelegt (Bl. 68 der Gerichtsakte). 10

Der Kläger beantragt sinngemäß, 11
den Bescheid vom 17. Januar 2002 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2002 aufzuheben, soweit damit mehr als 3.621,99 EUR Schenkungsteuer festgesetzt worden ist.

Das beklagte Finanzamt beantragt, 13
die Klage abzuweisen. 14

Zur Begründung trägt es vor: Es sei zu prüfen, ob der Gewährung des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG die Bestimmung des § 13a Abs. 5 ErbStG entgegenstehe, weil innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb begünstigtes Vermögen veräußert oder in anderer Weise freibetragsschädlich hierüber verfügt worden sei. Der Kläger habe das Betriebsvermögen frühestens am 25. Juni 1997 erworben, es jedoch bereits am 24. Mai 2002 wieder veräußert. Insoweit sei auf die Beurkundung der Auflassung und die Bewilligung der Eintragungsbewilligung abzustellen. Auch die Eigentumsvormerkung sei am 21. Juni 2002 eingetragen worden. Der Verzicht des Vaters des Klägers auf den ihn mit dem Vertrag vom 16. März 1990 eingeräumten Nießbrauch unterliege der Schenkungsteuer und sei mit 314.869 DM zu bewerten. Hiervon sei der Wert des Nießbrauchs aus der Vorschenkung mit 162.665 DM abzuziehen, so dass der Verzicht auf den Nießbrauch mit 152.205 DM anzusetzen sei. Der Verkehrswert des dem Kläger übertragenen Anteils an der A KG sei mit 1.968.000 DM anzunehmen. 15

Der Senat hat neben den Schenkungsteuerakten des beklagten Finanzamts die Steuerakten des Finanzamts M für die A KG beigezogen. 16

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. 17

Entscheidungsgründe: 18

Die Klage ist unbegründet. Der Schenkungsteuerbescheid vom 17. Januar 2002 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2002 verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Das beklagte Finanzamt hat die Schenkungsteuer gegen ihn nicht zu Unrecht zu hoch, sondern zu Unrecht zu niedrig festgesetzt. 19

In der Übertragung der Kommanditeinlage, des Anteils von 1/2 an dem Betriebsgrundstück Y-Straße und des Geschäftsanteils an der A GmbH sowie in dem Verzicht des Vaters des Klägers auf den ihm an dem Anteil von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße eingeräumten 20

Nießbrauch gegen Zahlung einer monatlich zu entrichtenden Rente von 5.000 DM ist eine schenkungsteuerpflichtige gemischte freigebige Zuwendung zu sehen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Eine gemischte freigebige Zuwendung liegt vor, wenn einer höherwertigen Leistung eine Leistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Zuwendung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt (Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 29. Oktober 1997 II R 60/94, BStBl II 1997, 832, 834). So liegt der Streitfall. Der Kläger hatte als Gegenleistung für die ihm zugewendeten Vermögensgegenstände lediglich eine Rente von monatlich 5.000 DM zu zahlen. Diese Verpflichtung ist in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) mit 240.600 DM zu bewerten. Dem stehen die dem Kläger mit dem Vertrag vom 25. Juni 1997 übertragene Kommanditeinlage mit einem Steuerwert von 928.522 DM sowie die von ihm in seiner Schenkungsteuererklärung angegebene Übernahme von Kapitalforderungen von 220 DM gegenüber. Ferner steht der Gegenleistung des Klägers der Verzicht seines Vaters auf den ihm mit dem Vertrag vom 16. März 1990 eingeräumten Nießbrauch gegenüber. Anders als der Kläger im Einspruchsverfahren gemeint hat, unterliegt dieser Verzicht der Schenkungsteuer. Der Umstand, dass die Belastung des Anteils von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße bei der Besteuerung des Vorerwerbs vom 16. März 1990 gemäß § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nicht abzugsfähig war, steht der Schenkungsteuerpflicht nicht entgegen (BFH-Urteil vom 17. März 2004 II R 3/01, BStBl II 2004, 429, 430). Der Doppelbelastung ist durch Abzug des Steuerwerts des Niebrauchs im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für den Vorerwerb von dem Steuerwert des Nießbrauchs im Zeitpunkt des Verzichts Rechnung zu tragen (BFH-Urteil in BStBl II 2004, 429, 430). Der Steuerwert für den Nießbrauch im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für den Vorerwerb vom 16. März 1990 betrug nach den §§ 14 Abs. 1, 16 BewG a.F. 162.664 DM ($553.700 \text{ DM} : 18 = 30.761 \text{ DM} \times 5,288$). Der Steuerwert des Nießbrauchs im Zeitpunkt des Verzichts am 25. Juni 1997 beträgt nach den §§ 14 Abs. 1, 16 BewG n.F. 314.873 DM ($1.460.500 \text{ DM} : 18,6 = 78.522 \text{ DM} \times 4,010$). Demgemäß ist der Verzicht auf den Nießbrauch noch mit 152.209 DM ($314.873 \text{ DM} - 162.664 \text{ DM}$) anzusetzen.

Den für die Ermittlung der Bereicherung im Rahmen einer gemischten freigebigen Zuwendung erforderlichen Verkehrswert des Kommanditanteils hat das beklagte Finanzamt in seiner Einspruchsentscheidung unter Berücksichtigung des Umstands, dass zum Betriebsvermögen der Anteil von 1/2 an dem Grundstück Y-Straße gehörte, für den auf den 25. Juni 1997 ein Grundbesitzwert von 1.460.500 DM festgestellt worden ist, mit 2.000.000 DM geschätzt. Gegen diese Schätzung hat sich der Kläger mit seiner Behauptung gewandt, der Verkehrswert des Kommanditanteils betrage unter Berücksichtigung des negativen Unternehmenswerts der A KG und eines Verkehrswerts für das Grundstück Y-Straße von höchstens 2.500.000 DM nur etwa 695.000 DM. Dieses Vorbringen ist nicht nur unsubstantiiert geblieben, sondern insbesondere nicht mit der vom Kläger als Anlage zu seiner Schenkungsteuererklärung vorgelegten Ermittlung des Grundbesitzwertes für das Grundstück Y-Straße zu vereinbaren. Hiernach hat das Grundstück nicht nur einen Grundbesitzwert von 2.500.000 DM, sondern einen solchen von 2.921.896 DM gehabt. Er hat das Grundstück zudem mit dem Vertrag vom 24. Mai 2002 für insgesamt 1.533.875,60 EUR (= 2.999.999,91 DM) verkauft. Zugunsten des Klägers kann unterstellt werden, dass der Verkehrswert für das Grundstück dem von ihm ermittelten Grundbesitzwert entspricht, so dass der Verkehrswert der ihm übertragenen Kommanditeinlage ebenfalls mit 928.522 DM angenommen werden kann. Denn der Wert seines Erwerbs ist auch dann mit mehr als mit 1.114.366 DM anzusetzen, wie es das beklagte Finanzamt in seiner Einspruchsentscheidung getan hat. Dies ergibt sich aus folgender Berechnung:

21

Steuerwert und Verkehrswert der Zuwendung:

Kommanditanteil: 928.522 DM	23
Kapitalforderungen: 220 DM	24
Nießbrauchsverzicht: <u>152.209 DM</u>	25
1.080.951 DM	26
Steuerwert und Verkehrswert der Bereicherung: 1.080.951 DM	27
./ Kapitalwert der Rente <u>240.600 DM</u>	28
840.351 DM	29

Dem Kläger steht weder der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG zu noch kann er den Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG in Anspruch nehmen, so dass dem vorgenannten Betrag von 840.351 DM der vom beklagten Finanzamt in der Einspruchsentscheidung abgezogene Bewertungsabschlag von 332.810 DM hinzuzurechnen ist und sich somit ein Wert seines Erwerbs von 1.173.161 DM anstatt des vom beklagten Finanzamt ermittelten Werts von 1.114.366 DM ergibt. Der Gewährung des Freibetrags und des Bewertungsabschlags steht jedenfalls § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG entgegen. Danach fallen der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb unter anderem wesentliche Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs veräußert. Bei dem Betriebsgrundstück Y-Straße handelte es sich unzweifelhaft um eine wesentliche Betriebsgrundlage für die A KG. Auch Betriebsgrundstücke im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters können wesentliche Betriebsgrundlagen sein (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 13a Rdnr. 294). Dieses Grundstück hat der Kläger innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb, nämlich mit dem Abschluss des notariell beurkundeten Vertrags vom 24. Mai 2002 veräußert.

Der Erwerb des Betriebsvermögens erfolgte im Streitfall durch den Abschluss des notariell beurkundeten Vertrags vom 25. Juni 1997. Die Zuwendung eines Grundstücks oder eines Miteigentumsanteils ist bereits ausgeführt, wenn die Vertragsparteien die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte auf Grund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken. Dies ist der Fall, wenn - wie in der notariellen Urkunde vom 25. Juni 1997 - von den Vertragsparteien die Auflassung erklärt (§ 925 Abs. 1 Satz 1, § 873 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) und die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch von dem Berechtigten bewilligt worden ist (§ 19 der Grundbuchordnung), der Zuwendende also alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan hat (BFH-Urteile vom 8. Februar 2000 II R 9/98, BFH/NV 2000, 1095 sowie vom 26. Oktober 2005 II R 53/02, BFH/NV 2006, 551). Bezüglich der Übertragung der Beteiligungen gilt nichts anderes, obgleich der Kläger und sein Vater insoweit vereinbart haben, dass diese bereits zum 1. Januar 1997 wirksam werden sollte. Denn derartige Rückdatierungen sind schenkungsteuerrechtlich (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) unbeachtlich (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 9 Rdnr. 84; Schuck in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG § 9 Rdnr. 50; Weinmann in Moench, ErbStG § 9 Rdnr. 22).

Der Kläger hat das Betriebsgrundstück Y-Straße mit dem Abschluss des dinglichen Rechtsgeschäfts am 24. Mai 2002 und damit innerhalb der Frist von fünf Jahren nach seinem Erwerb vom 25. Juni 1997 veräußert. Dieses Veräußerungsgeschäft ist maßgeblich für die Auslösung des Nachversteuerungstatbestands des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG (BFH-Urteil vom 22. September 1992 VIII R 7/90, BStBl II 1993, 228 - zu § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) -). Auf den Zeitpunkt der Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch von X Blatt und am 3. September 2002 kann nicht abgestellt werden. Denn auf diesen Zeitpunkt haben die Vertragsparteien - wie im Rahmen der Ausführung einer Grundstücks-schenkung (s.o.) - keinen Einfluss.

Der Umstand, dass nach dem Veräußerungsvertrag vom 24. Mai 2002 der Besitz und die Nutzungen erst mit dem 15. Juli 2002 auf die Erwerber übergehen sollten, steht der Annahme einer Veräußerung des Betriebsgrundstücks bereits am 24. Mai 2002 nicht entgegen. Auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Betriebsgrundstück kann es im Rahmen des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG nicht ankommen (a.A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG § 13a Rdnr. 347; Hübner in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG § 13a Rdnr. 122). Der ertragsteuerrechtlichen Sichtweise, nach der grundsätzlich der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich ist (BFH-Urteil vom 17. Februar 2004 VIII R 26/01, BStBl II 2004, 651, 652), kann bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Veräußerung des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG nicht gefolgt werden, obwohl dieser Begriff dem § 16 EStG entlehnt ist. Denn aus der Anlehnung an diesen ertragsteuerrechtlichen Begriff folgt nicht, dass auch die jeweiligen ertragsteuerrechtlichen Besonderheiten und Ausnahmen schenkungsteuerrechtlich nachvollzogen werden müssen. Die Anlehnung kann nur so weit gehen, wie es um das Grundverständnis dieses Begriffs geht und im Übrigen nur solche ertragsteuerrechtlichen Besonderheiten erfassen, die mit Erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtlichen Grundsätzen vereinbar sind (BFH-Urteil vom 2. März 2005 II R 11/02, BStBl II 2005, 532, 534). Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums ist dem bürgerlich-rechtlich geprägten Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht jedoch fremd (BFH-Urteile vom 21. Mai 2001 II R 10/99, BFH/NV 2001, 1404 sowie vom 15. Oktober 1997 II R 68/95, BStBl II 1997, 820, 822).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.