Finanzgericht Münster, 3 K 2332/07 Erb

Datum:	11.03.2010
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	3. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	3 K 2332/07 Erb
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2010:0311.3K2332.07ERB.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Der Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2004 und die Einspruchsentscheidung vom 04.05.2007 werden dahingehend geändert, dass die Steuer ohne Berücksichtigung des bisherigen Wertansatzes für das immaterielle Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" festgesetzt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d

1

Streitig ist, ob bei der Schenkungsbesteuerung neben Grundbesitzwerten ein immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" bezüglich der der Grundwassergewinnung dienenden Grundstücke zu berücksichtigen ist. 2

Am 23.12.2002 gründeten der Kläger, sein Vater E 2 und Frau E 3 eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) unter dem Namen "E Grundstücks GbR" (im Folgenden nur als GbR bezeichnet), an welcher der Kläger zu 20 % beteiligt ist. Zweck der Gesellschaft ist das gemeinsame Halten, Nutzen und Verwalten der an die Stadtwerke R GmbH zur Wassergewinnung überlassenen Grundstücke. E 2 verpflichtete sich, die in seinem Alleineigentum befindlichen Grundstücke in der Gemarkung U Flur 7, Flurstücke 25, 33, 35, 3

39, 105, 106 und 127 in einer Größe von insgesamt 2,5047 ha ("T") unentgeltlich in die GbR einzubringen und auf diese zu übertragen. Die beiden übrigen Gesellschafter hatten keine Bar- oder Sacheinlage zu erbringen. Sie verpflichteten sich lediglich, den "ihnen in Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu übertragenen Grundbesitz mit allen Rechten und Pflichten gemeinschaftlich im Rahmen der GbR zu halten, zu nutzen und zu verwalten". Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 23.12.2002 (vgl. Blatt 36 bis 44 der Schenkungsteuerakte) verwiesen.

In Erfüllung seiner gesellschaftsvertraglich übernommenen Verpflichtung brachte E 2 durch notarielle Urkunde vom 23.12.2002 (UR-Nr. 26/2002 des Notars A in M) das Eigentum an den vorgenannten Grundstücken im Wege der vorweggenommenen Erbfolge in die GbR ein und übereignete weitere Vermögensgegenstände unentgeltlich u. a. auf den Kläger. Zu den Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom 23.12.2002 verwiesen. (vgl. Blatt 1 bis 19 der Schenkungsteuerakte). 4

Die übereigneten Grundstücke dienen den Stadtwerken R zur Grundwassergewinnung. Sie sind in Abteilung II des Grundbuchs mit verschiedenen Rechten belastet, insbesondere mit verschiedenen beschränkt persönlichen Dienstbarkeiten zu Gunsten der Stadtwerke R GmbH. Hierzu wird auf die Darstellung auf Seite 2 f. der Klageschrift vom 10.07.2007 (vgl. Blatt 9 f. der Gerichtsakte) verwiesen. 5

Bereits mit Vertrag vom 22.11.1952 hatte der Vater des E 2, E 4, der Stadt R, als Rechtsvorgängerin der Stadtwerke R GmbH, die Nutzung des ihm auf seinen vorgenannten Grundstücken zustehenden artesisch austretenden Wassers, des abfließenden Wassers und des Grundwassers überlassen (§ 1 des Vertrages). Nach § 7 des Vertrages waren die für die Wassernutzung erforderlichen behördlichen Genehmigungen von der Stadt zu erwirken. Für den Ausfall der Erträge aus der bis dahin vom Eigentümer bewirtschafteten Forellenzucht ersetzte die Stadt R diesem den Betrag, den er bei weiterer Nutzung des Wassers für die Zwecke der Forellenzucht erzielt hätte. Laut der Anlage zum Vertrag stellte die vereinbarte Entschädigung einen Ersatz für die aufgegebene Wassernutzung des Eigentümers dar. Des Weiteren sollte der Eigentümer neben dieser Entschädigung noch Nutzungsentschädigungen für die der Stadt überlassenen Grundstücke erhalten, welche sich am Wert ihrer landwirtschaftlichen Ertragskraft orientierte (§ 20 des Vertrages). Der Vertrag sollte am 31.12.2027 enden. Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom 22.11.1952 des Notars I in O, UR-Nr. 319/1952 (vgl. 1 bis 23 der Vertragsakte) verwiesen. 6

Der notarielle Vertrag vom 22.11.1952 wurde durch einen zwischen E 2 und den Stadtwerken R GmbH geschlossenen notariellen Vertrag vom 17.07.1997 mit Wirkung zum 01.01.1997 abgelöst und es wurde "eine vertragliche Regelung für die Wassergewinnung auf T zur Versorgung der Bevölkerung mit Trink- und Brauchwasser" getroffen. In diesem bis zum 31.12.2090 laufenden Vertrag räumt der Eigentümer des T, E 2, der Stadtwerke R GmbH weiterhin das ausschließliche Recht zur Gewinnung von Wasser aus den Quellschüttungen, aus Brunnen mit artesisch austretendem Wasser und aus anderen Brunnen ein. E 2 gestattete den Stadtwerken, die für die Wassergewinnung notwendigen Anlagen auf den näher bezeichneten Grundstücken zu errichten, zu unterhalten und zu benutzten, insbesondere das Wasserwerk, die Wasserfassungen, die Brunnen und die Rohrleitungen sowie die Werkwohnungen. Gemäß § 7 des Vertrages richtet sich die Höhe der von den Stadtwerken R zu zahlenden Vergütungen bis zum 31.12.2027 grundsätzlich nach der Menge des jeweils von Jahr zu Jahr aus den näher bezeichneten Quellen und Brunnen geförderten Wassers. Ab dem 01.01.2028 soll sich die Vergütung nach der gesamten im "Wassergewinnungsgebiet" geförderten Wassermenge richten (§ 8 des Vertrages). Zu 7

diesem Wassergewinnungsgebiet zählen auch Brunnen auf Grundstücken, die nicht zum T gehören. Die Vergütungsregelung schließt weitere vertragliche Entschädigungen oder Leistungen der Stadtwerke R GmbH wegen ehemals ausgeübter oder zukünftig denkbarer Möglichkeiten der Wassernutzung oder Entschädigung infolge der Wasserförderung unterbliebener Grundstücksnutzungen aus (§ 13 des Vertrages). Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom 27.07.2007 des Notars N in D (UR-Nr. 256/1997) verwiesen (vgl. Blatt 56 bis 71 der Vertragsakte).

Die von den Stadtwerken auf Grund des Vertrages vom 17.07.1997 an E 2 gezahlten Vergütungen betrugen im Jahr 2000 72.071 Euro, im Jahr 2001 76.130 Euro und im Jahr 2002 77.496 Euro. 8

Die streitbefangenen Grundstücke, die Gegenstand des Vertrages vom 17.07.1997 sind, werden ausschließlich von den berechtigten Stadtwerken R GmbH genutzt und unterhalten. Zum Umfang der Nutzung wird auf die Ausführungen unter Ziffer 6 der Klageschrift vom 10.07.2007 verwiesen (vgl. Bl. 11 f. der Gerichtsakte). 9

Der Stadt R war durch Bewilligungsbescheid des Regierungspräsidenten O vom 22.11.1973 das Recht bewilligt worden, in der Gemarkung U, Flur 7 durch Brunnen auf den Flurstücken 33, 105 und 127 und durch Quellen auf den Flurstücken 35 und 127 Grundwasser zu Tage zu leiten. Zuvor hatte der Regierungspräsident O bereits am 14.08.1970 einen Bescheid über die Zulassung des vorzeitigen Beginns einer Gewässernutzung erlassen. Auf die Bescheide vom 14.08.1970 und 22.11.1973 (vgl. 24 bis 48 der Vertragsakte) wird Bezug genommen. 10

Am 30.04.2003 reichte der Kläger die Schenkungsteuererklärung bzgl. der Schenkung des E 2 an den Kläger vom 23.12.2002 beim Beklagten ein. Zum Inhalt der Schenkungsteuererklärung wird auf Blatt 34 bis 35 der Schenkungsteuerakte verwiesen. 11

Der Beklagte, dem zunächst nur der notarielle Übertragungsvertrag vom 23.12.2002 vorlag, legte der Schenkungsbesteuerung die in der Schenkungsteuererklärung erklärten Werte zu Grunde und setzte die Schenkungsteuer mit Bescheid vom 23.05.2003 (vgl. Blatt 53 bis 60 der Schenkungsteuerakte) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) auf 94.050 Euro fest. 12

Die Grundbesitzwerte der durch notariellen Vertrag vom 23.12.2002 übereigneten Grundstücke wurden mit Bescheiden vom 21.07.2005 bestandskräftig festgestellt. Zu den Einzelheiten wird auf die entsprechenden Mitteilungen vom 21.07.2005 verwiesen (vgl. Blatt 69 bis 75 der Schenkungsteuerakte). Im weiteren Verlauf vertrat der Beklagte die Auffassung, das den Stadtwerken R GmbH durch den Vertrag vom 17.07.1997 eingeräumte "Wassergewinnungsrecht" sei bei der Schenkungsbesteuerung neben den Grundbesitzwerten der auf die GbR übertragenen Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen. 13

Entsprechend seiner Rechtsauffassung änderte der Beklagte die Steuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 AO und setzte die Schenkungsteuer u. a. unter Berücksichtigung eines für das "Wassernutzungsrecht" ermittelten anteilig auf den Kläger entfallenden Kapitalwerts in Höhe von 157.035 Euro fest. Auf den Inhalt des Bescheides vom 22.06.2004 (vgl. Blatt 95 bis 104 der Schenkungsteuerakte) wird verwiesen. 14

Gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2004 legte der Kläger am 15.07.2004 Einspruch ein und beantragte, die für die Wassergewinnung gezahlten Entgelte nicht zusätzlich zu den Grundbesitzwerten zu erfassen. Es handele sich hierbei um Vergütungen 15

für die Nutzung der Grundstücke, welche durch den Ansatz der Grundbesitzwerte abgegolten seien, da die Wasservorkommen rechtlich Bestandteile der Grundstücke seien. Weder der Schenker noch sein Rechtsvorgänger oder die GbR hätten jemals ein Wasserrecht beantragt oder verliehen bekommen. Sie könnten daher auch kein Entgelt für die Überlassung eines derartigen Wasserrechts erhalten haben. Ohne Genehmigung der zuständigen Behörde sei der Grundstückseigentümer auch nicht berechtigt, Wasser zu entnehmen. Die Grundstücke seien den Stadtwerken R GmbH lediglich zur Nutzung überlassen worden. Lediglich hierfür werde das Entgelt gezahlt, das sich nach der geförderten Wassermenge richte. Dieses Nutzungsentgelt sei jedoch mit Ansatz der Grundbesitzwerte abgegolten. Auf die weiteren Ausführungen des Klägers in den Schriftsätzen vom 14.06.2004, 15.07.2004, 02.08.2005 und 31.08.2005 (vgl. Blatt 90 bis 92, 105 bis 108, 122 und 124 bis 127 der Schenkungsteuerakte) wird Bezug genommen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 04.05.2004 setzte der Beklagte die Schenkungsteuer auf 156.826 Euro fest und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte aus, durch Aufnahme des Klägers in die "E Grundstücks GbR" am 23.12.2002 ohne eine vom Kläger zu erbringende Einlage habe der Schenker dem Kläger einen Anteil an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zugewendet. Gegenstand der freigiebigen Zuwendung sei der Anteil an der GbR, der nach dem Gesamtsteuerwert des Gesellschaftsvermögens zu bewerten sei. Neben den vom Schenker eingebrachten Grundstücken umfasse das Gesellschaftsvermögen auch das aus dem Gesellschaftszweck abgeleitete Recht "den Grundbesitz, soweit er Gegenstand des Vertrages mit den Stadtwerken R GmbH ist, gemeinschaftlich zu halten, zu nutzen und zu verwalten". Soweit Nutzungsrechte schuldrechtlicher Art auf bestimmte Zeit oder "immer während" eine "gesicherte Rechtsposition" gewährten, handele es sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) um immaterielle Wirtschaftsgüter, die aber nicht zu aktivieren seien, wenn ihnen ein schwebendes Rechtsgeschäft zu Grunde liege. Aufgrund der Nutzungsüberlassung an die Stadtwerke sei neben den Grundstücken ein zusätzliches immaterielles Wirtschaftsgut gegeben, da diesem Nutzungsrecht eine besondere wirtschaftliche Bedeutung zukomme, die mit der normalen Grundstücksnutzung nicht vergleichbar sei und mit dem Grundbesitzwert auch nicht abgegolten sein könne. Das Eigentumsrecht an einem Wirtschaftsgut schließe zwar grundsätzlich das Recht auf sämtliche Nutzungen und Vorteile, die das Wirtschaftsgut biete, ein. Für ein zusätzliches immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" sei daneben nur Raum, wenn es von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung sei und dieser Umstand, etwa in der ausdrücklichen Bemessung eines besonderen Entgelts neben dem Kaufpreis für das Grundstück, zum Ausdruck komme. Das Recht zur Nutzung des im Grundstück enthaltenen Wasservorkommens habe eine deutlich über den Wert der Grundstücke hinausgehende wirtschaftliche Bedeutung. Es sei davon auszugehen, dass sich der Verkaufspreis bei einem gedachten Verkauf der Grundstücke nicht am bloßen Wert des Grund und Bodens orientieren, sondern in erster Linie den Wert der noch bis 2090 laufenden Vereinbarung mit der Stadt R wiederspiegeln werde. Das immaterielle Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" sei nach § 12 Abs. 1 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) i. V. m. § 9 Bewertungsgesetz (BewG) mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Dieser werde von dem Beklagten auf Basis der im Vertrag mit den Stadtwerken R geschlossenen Vereinbarung mit dem auf eine Laufzeit von 88 Jahren kapitalisierten Wert des durchschnittlichen Jahreswertes geschätzt. 16

Ausgehend von dieser Rechtsauffassung ermittelte der Beklagte den Wert der Bereicherung des Klägers in der Einspruchsentscheidung neu und kam zu einem Wert des Erwerbs in Höhe von 1.176.537 Euro. Die darauf entfallende Schenkungsteuer beträgt 156.826 Euro. Zur Wertermittlung des Beklagten sowie zu der Berechnung der Schenkungsteuer wird auf 17

die Einspruchsentscheidung vom 04.05.2007 nebst Anlage (vgl. Blatt 134 bis 146 der Schenkungsteuerakte) verwiesen.

Mit seiner Klage vom 04.06.2007 verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Unter Ergänzung und Vertiefung seines Vorbringens aus dem Einspruchsverfahren wendet sich der Kläger weiterhin gegen die zusätzliche Berücksichtigung eines immateriellen Wirtschaftsgutes "Nutzungsrecht" bei der Schenkungsbesteuerung. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen sind unstreitig. Das in den Grundstücken vorhandene Wasservorkommen ist nach Auffassung des Klägers lagebedingt Bestandteil der Grundstücke. Es beeinflusse den Wert der Grundstücke, weil es dem Eigentümer ermögliche, der Stadtwerke R GmbH die Wassergewinnung zu gestatten. Der Grundstückseigentümer habe aber der Stadtwerke R GmbH kein wie auch immer geartetes Wassergewinnungsrecht verliehen. Dies habe nach den gesetzlichen Bestimmungen nur durch den Regierungspräsidenten O geschehen können, der die behördliche Genehmigung dann auch durch Bewilligungsbescheid vom 22.11.1973 erteilt habe. An diesem Verfahren sei der Grundstückseigentümer nicht beteiligt gewesen. Er habe der Stadtwerke R GmbH nur die Nutzung der Grundstücke zur Wassergewinnung gestattet, wobei die Nutzungsvergütung abhängig von der Menge der Wasserförderung sei. Dies führe zu einem verhältnismäßig hohen Wert der Grundstücke. Bei der Bewertung der Grundstücke sei dies berücksichtigt worden, indem der qm-Preis unter Berücksichtigung tatsächlicher Kaufpreise für benachbarte Wassergewinnungsgrundstücke ermittelt worden sei. Bei der vom Beklagten vorgenommenen Bewertung des geschenkten anteiligen Gesellschaftsvermögens seien die Grundstücke auf der einen Seite mit den festgestellten Grundbesitzwerten angesetzt worden und auf der anderen Seite der Ertrag aus diesen Grundstücken nochmals mit dem kapitalisierten Jahresertrag als immaterielles Wirtschaftsgut erfasst worden. Dies führe im Ergebnis zu einer Doppelbewertung, einmal mit dem Substanzwert (Grundbesitzwert) und zum Anderen mit dem Ertragswert (immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht"). Warum dabei offenbar unterstellt worden sei, dass nur für die Wassergewinnung eine Vergütung gezahlt werde, für die eigentlichen Flächennutzungen aber nicht, seien nicht zum Ausdruck gebracht worden. Die Nutzung der Grundstücke zur Wassergewinnung und zur Errichtung der dazugehörigen Betriebsvorrichtungen und Gebäude sei eine eindeutige Grundstücksnutzung. Ein immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" sei vom Beklagten nicht schlüssig nachgewiesen. 18

Der Kläger beantragt sinngemäß, 19

den Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2004 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.05.2007 aus der Schenkung des E 2 vom 23.12.2002 dahingehend zu ändern, dass der Anteil an einem immateriellen Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" bei der Besteuerung außer Ansatz zu lassen ist, 20

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 24

Zur Begründung beruft sich der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung. 25

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 20.10.2008 erörtert. Auf das Protokoll des Erörterungstermins (vgl. Blatt 32 und 33 der Gerichtsakte) wird Bezug 26

genommen.

Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 27

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 28

Die zulässige Klage ist begründet. 29

Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid vom 22.06.2004 und die Einspruchsentscheidung vom 04.05.2007 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat der Besteuerung der Schenkung vom 23.12.2002 zu Unrecht ein immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" mit einem anteiligen Wert von 278.569 Euro (20 % von 1.392.845 Euro) zugrunde gelegt. 30

Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -). Der Gegenstand der Schenkung richtet sich nach bürgerlichem Recht. Auszugehen ist grundsätzlich vom Parteiwillen, d.h. davon, was dem Bedachten nach dem Willen des Schenkers geschenkt sein soll (vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2005 II R 16/02, BFHE 210, 515, BStBl II 2006, 36 m. w. N.). Entscheidend ist, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung beim Bedachten darstellt, d. h. worüber der Bedachte im Verhältnis zum Schenker endgültig tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (vgl. BFH, Urteil vom 16.01.2008 II R 10/06, BFHE 220, 513, BStBl II 2008, 631). Dies ist die den steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) darstellende Bereicherung des Bedachten, an die die Wertermittlung (§§ 11, 12 ErbStG) anknüpft. Gegenstand einer freigebigen Zuwendung kann auch ein Anteil an einer Personengesellschaft sein (vgl. BFH, Urteil vom 14.12.1995 II R 79/94, BFHE 179/166, BStBl II 1996, 546; BFH, Urteil vom 06.03.2002 II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030), auch wenn die Beteiligung in der Hand des Beschenkten neu entsteht (vgl. Moench, Kommentar zum ErbStG, § 7 Rz. 23). 31

Entsprechend dieser Rechtsgrundlagen geht der Beklagte zutreffend davon aus, dass dem Kläger von seinem Vater am 23.12.2002 u. a. 20 % der Gesellschaftsanteile an der GbR im Wege der Schenkung unentgeltlich zugewandt wurden. Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages und des notariellen Grundstücksübertragungsvertrages jeweils vom 23.12.2002 wurde die GbR gegründet, und es entstand hinsichtlich des eingebrachten Vermögens des E 2 gemäß § 718 BGB gesamthänderisch gebundenes Vermögen aller Gesellschafter der GbR, an dem diese entsprechend der von ihnen im Gesellschaftsvertrag festgelegten Beteiligungsquoten beteiligt sind (vgl. Ulmer in Münchner Kommentar zum BGB, § 718 BGB, Rz. 20). Die Mitberechtigung am gesamthänderisch gebundenen Vermögen kommt auch den Gesellschaftern zu, die - wie der Kläger - nicht zur Einbringung einer vermögenswerten Einlage verpflichtet sind (vgl. Ulmer in Münchner Kommentar zum BGB, § 718 Rz. 6). Vor diesem Hintergrund stellt sich die Vermögensübertragung des E 2 gemäß notariellem Vertrag vom 23.12.2002 auf die GbR als unentgeltliche Zuwendung von Anteilen an der neu gegründeten Gesellschaft u. a. an den Kläger dar. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Beschluss vom 31.05.1989 II B 31/89, BFH/NV 1990, 235) kann eine freigebige Zuwendung darin zu sehen sein, dass jemand einem anderen die Beteiligung an einer Gesellschaft gegen eine Einlage ermöglicht, die hinter dem Wert des übernommenen Anteils zurückbleibt. So wird der Wert des bei einer Gesellschaftsgründung eingebrachten Vermögens teilweise auf den Vermögensübernehmer übertragen, wenn dem Einbringenden keine diesem Wert entsprechende Beteiligung zugestanden wird und er auch keine 32

Ausgleichszahlung erhält. Die Einbringung erfolgt dann zum Teil für Rechnung des Vermögensübernehmers, der dafür aber keine Gegenleistung zu erbringen hat, weil er entweder gar keine oder nur eine dem Wert der ihm zukommenden Vermögensbeteiligung nicht erreichende Einlage zu erbringen hat (sogenannte mittelbare Anteilszuwendung; vgl. Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum ErbStG, § 7 Rz. 118).

Eine solche mittelbare Anteilszuwendung liegt im Streitfall vor. Mit den vertraglichen Vereinbarungen vom 23.12.2002 ist die GbR entstanden, die mit Gesamthandsvermögen, nämlich dem seitens E 2 eingebrachten Vermögen, ausgestattet wurde. Da u. a. der Kläger ohne eine Einlageverpflichtung in die Gesellschaft aufgenommen wurde, hat sein Vater ihm den Gesellschaftsanteil unentgeltlich zugewandt. Auch die Beteiligten gehen hiervon übereinstimmend aus. 33

Der Beklagte hat jedoch zu Unrecht bei der Bestimmung des Werts des zugewandten Gesellschaftsanteils neben den anteiligen Grundbesitzwerten gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. §§ 138, 145 BewG anteilig ein immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 BewG in Höhe von 278.569 Euro (20 % x 1.392.845 Euro) berücksichtigt. 34

Bei der Schenkung von Anteilen an einer GbR ist für die Ermittlung des der Schenkungsteuer zu unterwerfenden Erwerbs zunächst der Gesamtwert des Gesellschaftsvermögens festzustellen. Das Vermögen der GbR bestand zum hier maßgeblichen Stichtag (23.12.2002) jedoch lediglich aus den Grundstücken, die E 2 gemäß dem Gesellschaftsvertrag und dem Übertragungsvertrag vom 23.12.2002 in die GbR eingebracht hat. Zwar hat E 2 ausweislich des Gesellschaftsvertrages die streitbefangenen Grundstücke in die GbR eingebracht, um sie, soweit sie Gegenstand des mit den Stadtwerken R geschlossenen Vertrages vom 17.07.1997 sind, "gemeinschaftlich zu halten, zu nutzen und zu verwalten". Insofern partizipieren die Gesellschafter der GbR in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit wirtschaftlich an dem Vertrag über die Wassergewinnung vom 17.07.1997. Entgegen der Auffassung des Beklagten begründen dieser Vertrag und seine Erfüllung zugunsten der GbR jedoch kein selbständiges, neben dem Eigentumsrecht existierendes immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht". Der Senat folgt nicht der Auffassung des Beklagten, dass neben den Rechten aus dem Eigentum an einem Grundstück ein zusätzliches immaterielles Wirtschaftsgut "Nutzungsrecht" in Betracht kommt, wenn dieses von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung ist. Der Vater des Klägers hat den Stadtwerken R GmbH im Vertrag vom 17.07.1997 langfristig schuldrechtliche und dingliche Nutzungsrechte in Bezug auf die streitbefangenen Grundstücke eingeräumt, durch welche die Stadtwerke R in Verbindung mit der öffentlich rechtlichen Bewilligung in die Lage versetzt wurden, dort Trinkwasser zutage zuleiten. Dabei ist die Vergütung abhängig vom Umfang der tatsächlichen Wassergewinnung. Entgegen der Auffassung des Beklagten kann aus diesem Vertrag allein wegen seiner wirtschaftlichen Bedeutung kein immaterielles Wirtschaftsgut abgeleitet werden. Denn, wie der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zutreffend ausführt, schließt das Eigentumsrecht an einem Wirtschaftsgut grundsätzlich das Recht auf sämtliche Nutzungen und Vorteile, die das Wirtschaftsgut bietet, ein. Werden Nutzungsrechte an einem Grundstück schuldrechtlich und dinglich auf einen Dritten übertragen, entsteht hierdurch beim Eigentümer des Grundstücks kein immaterielles Wirtschaftsgut. Der wirtschaftliche Gehalt der entgeltlichen Nutzungsüberlassung wirkt sich allenfalls auf den Ertragswert des Grundstücks aus. Die für die Schenkungsbesteuerung gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. §§ 138, 145 BewG maßgebenden Bedarfswerte der betreffenden Grundstücke sind bestandskräftig festgestellt worden und vom Beklagten bereits bei der Ermittlung des Vermögens der GbR und damit anteilig bei der Ermittlung der Bereicherung 35

des Klägers berücksichtigt worden.

Ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut "Wassernutzungsrecht" kann schließlich auch nicht aus dem Eigentumsrecht an den Grundstücken abgeleitet werden. Zwar können Wassernutzungsrechte grundsätzlich neben dem zugehörigen Grundstück als selbständige Wirtschaftsgüter bewertet werden (vgl. BFH, Urteil vom 21.06.1963 III 410/58 U, BFHE 77, 273, BStBl III 1963, 420; BFH, Urteil vom 20.01.1983 IV R 52/80 n. v.; BFH, Urteil vom 31.07.1985 II R 183/80, BFH/NV 1986, 388; FG München, Urteil 09.12.2008 13 K 2292/03, EFG 2009, 909). In den Fällen, die in den vorgenannten, teilweise zum Ertragsteuerrecht ergangenen Urteilen entschieden wurden, waren die entsprechenden Wassernutzungsrechte unstreitig mit den Grundstücken "verbunden", "Bestandteil (eines) Betriebsvermögens" bzw. es handelte sich um öffentlich rechtlich festgestellte Rechte zugunsten des Grundstückseigentümers. Das hier maßgebliche, von den Stadtwerken R GmbH ausgeübte und vom Beklagten der Besteuerung zugrundegelegte Recht, unter anderem auf mehreren der streitbefangen Grundstücke "Grundwasser zutagezuleiten, um es im Versorgungsgebiet der Stadtwerke R als Trink-, Brauch- und Feuerlöschwasser zu ge- und zu verbrauchen" (so die Formulierung im Bewilligungsbescheid vom 22.11.1973, vgl. Blatt 31 ff. der Vertragsakte), steht jedoch nicht originär dem Eigentümer der Grundstücke zu. Dieses Recht ist insofern nicht mit dem Grundstück verbunden. Erforderlich für die hier maßgebliche Grundwasserförderung ist vielmehr eine behördliche Genehmigung. Gemäß § 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Ordnung des Wasserhaushalts, Wasserhaushaltsgesetz (WHG), bedarf eine Benutzung der Gewässer der behördlichen Erlaubnis (§ 7 WHG) oder Bewilligung (§ 8 WHG), soweit sich nicht aus den Bestimmungen des WHG oder aus den im Rahmen des WHG erlassenen landesrechtlichen Bestimmungen etwas anderes ergibt. Gemäß § 47 Abs. 1 des Wassergesetzes für Nordrhein-Westfalen (LWG NRW) dürfen Entnahmen von Wasser, das unmittelbar oder nach entsprechender Aufbereitung der öffentlichen Trinkwasserversorgung dienen soll, nur unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erlaubt und bewilligt werden. Insbesondere dürfen grundsätzlich keine anderen Wasserentnahmerechte bestehen, die das gleiche Versorgungsgebiet und den gleichen Versorgungszweck betreffen (§ 47 Abs. 1 Nr. 4 LWG NRW). Bei der Benutzung von Grundwasser, das für die derzeit bestehende oder künftige öffentliche Wasserversorgung besonders geeignet ist, genießt die öffentliche Wasserversorgung darüber hinaus grundsätzlich vor anderen Benutzungen Vorrang (§ 47 Abs. 3 LWG NRW). Benutzungen im Sinne des WHG sind u. a. Entnahmen, Zutagefördern, Zutageleiten und Ableiten von Grundwasser (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 WHG). Eine Benutzung der Gewässer in diesem Sinne wurde den Eigentümern der Grundstücke unstreitig weder gemäß § 7 bzw. § 8 WHG noch nach dem LWG NRW erlaubt oder bewilligt. Auch ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass die hier maßgebliche Benutzung, nämlich die Zutageleitung von Grundwasser, keiner Erlaubnis oder Bewilligung bedarf. Vielmehr hatte der Regierungspräsident O mit Bescheid vom 22.11.1973 den Städten D und R sowie deren Rechtsnachfolgern die Zutageleitung von Grundwasser auf mehreren der streitbefangenen Grundstücke in Erweiterung des der Stadt R bereits am 31.07.1959 verliehenen Wasserrechts nach den seinerzeit geltenden Bestimmungen des WHG und des LWG NRW bewilligt. Da dem Vater des Klägers das hier maßgebliche Recht zur Wassernutzung, nämlich die Zutageleitung von Grundwasser, auf welches der Beklagte seine Besteuerung stützt, weder erlaubt noch bewilligt wurde, konnte ein solches Recht mit der Übertragung der Grundstücke auch nicht auf die GbR übergehen und gehörte damit zum Stichtag 23.12.2002 folglich nicht zum Vermögen der GbR. 36

Bei den lagebedingt zu den streitbefangenen Grundstücken gehörenden Grundwasservorkommen handelt es sich schließlich auch nicht um einen gemäß § 12 Abs. 4 ErbStG der selbständigen Bewertung zugänglichen Bodenschatz (vgl. hierzu: BFH, Urteil 37

vom 30.10.1967 VI 331/64, BFHE 90, 215, BStBl II 1968, 30; Gürsching/Stenger, Kommentar zum BewG, zu § 100 BewG a. F. Rz. 27).

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 38

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus §§ 155 FGO i. V. m. 708 Nr. 11 u. 711 Zivilprozessordnung (ZPO). 39

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts gemäß. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Soweit ersichtlich wurde die Frage, ob ein Vertrag über die langfristige Nutzung eines Grundstücks zur Grundwasserförderung zu einem neben dem Grundstückswert zu berücksichtigenden immateriellen Wirtschaftsgut führen kann, bislang höchstrichterlich noch nicht entschieden. 40

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE