
Datum: 19.08.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2935/20 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:0819.3K2935.20ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet – unter Aufhebung des Bescheides vom 20.05.2020 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 18.09.2020 – die Erbschaftsteuerfestsetzung nach dem Ehemann der Klägerin dahingehend zu ändern, dass das Grundstück G1 in [...] L-Stadt lediglich mit 15 v. H. des festgestellten Werts angesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Klägerin begehrt die Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung nach ihrem Ehemann dahingehend, dass historischer Grundbesitz in L-Stadt nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) im Umfang von 85 v. H. des Wertes als steuerfrei berücksichtigt wird. 2

Am 31.12.2013 verstarb der Ehemann der Klägerin, Herr K. B.. Seine alleinige Erbin, seine Tochter Frau T. B., war nach seinen letztwilligen Verfügungen mit diversen Vermächtnissen und Auflagen zugunsten der Klägerin belastet. Nach dem Tod des Erblassers stritten die Klägerin und die Erbin über den Inhalt der umfangreichen Testamente des Erblassers. Sie schlossen am 12.11.2015 einen notariellen Erbvergleichsvertrag (UR xxx des Notars I. T. in Hannover). Demnach sollte die Klägerin u.a. das Eigentum am streitgegenständlichen Objekt, der Immobilie G1 in [...] L-Stadt, erhalten. Die „Übergabe des Immobilieneigentums“ sollte mit dem Tag des Vertragsschlusses erfolgen; die Schlüssel sollten am 30.11.2015 übergeben 3

werden (1. Teil, A., II. des Erbvergleichsvertrags). Die Klägerin und die Erbin erklärten, sie seien sich einig, dass der wirtschaftliche Wert der Regelungen des Erbvergleichs dem wirtschaftlichen Wert der testamentarischen Erblasseranordnungen entspreche (Nr. 6 der Präambel des Erbvergleichsvertrags) und verzichteten auf ihr Anfechtungsrecht hinsichtlich des Vertrages (3. Teil, Nr. 3 des Erbvergleichsvertrags). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertragstext Bezug genommen. Die Eigentumsumschreibung von der zunächst als Eigentümerin des Grundstücks eingetragenen Erbin auf die Klägerin erfolgte am 11.01.2016.

Das streitgegenständliche Objekt ist ein Grundstück, das mit einem sog. Uthländischen Haus, einem reetgedeckten authentischen Friesenhaus aus dem 17. Jahrhundert, bebaut ist. Es steht [...] seit seiner Eintragung in das Denkmalsbuch des Bundeslandes A am 00.00.1987 unter Denkmalschutz und ist in die Denkmalliste eingetragen. Das Landesamt für Denkmalpflege Bundesland A klassifiziert es als geschütztes Kulturdenkmal im Sinne des Denkmalschutzgesetzes des Landes; der Schutzzumfang erstreckt sich auf das gesamte Gebäude mit Gartengrundstück und Steinwällen (Schreiben des Landesamtes für Denkmalpflege Bundesland A vom 13.12.2019). Seit Januar 2019 finden für die interessierte Öffentlichkeit Führungen durch das Objekt statt, die u.a. über die Internetpräsenz des Tourismus-Service L-Stadt für 10 EUR pro Person gebucht werden können. 4

Nachdem die Gemeinde die Grundsteuer für die Jahre 2019 und 2020 jeweils nach § 32 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes erlassen hatte, ist sie mittlerweile dauerhaft erlassen worden. 5

Bereits in einem früheren Klageverfahren wegen Erbschaftsteuer nach ihrem verstorbenen Ehemann (FG Münster, Az. 3 K 997/17 Erb) hatte die Klägerin die partielle Steuerfreiheit des streitgegenständlichen Objekts begehrt und dargetan, es solle der Volksbildung zugänglich gemacht werden. Hierzu hatte sie im Februar 2017 dem Beklagten Schriftverkehr mit dem Museumsleiter des gemeinnützigen Heimatvereins T ab Oktober 2016 vorgelegt, in dem es u.a. um öffentliche Führungen durch das Haus ging. In einem Telefonat vom 23.01.2017 hätten die Kanzleianwältin und der Museumsleiter nähere Details hinsichtlich Bestuhlung, Wandgestaltung, Grundausstattung für Catering und Info-Flyer erörtert. Im Juni 2017 hatte sie über weiterhin laufende Verhandlungen mit dem Verein berichtet und angekündigt, falls eine Überlassung an diesen nicht zustande kommen sollte, würde sie das Grundstück anderweitig der Volksbildung zur Verfügung stellen, beispielsweise über den Denkmalfonds Bundesland A. 6

Das beklagte Finanzamt vertrat in der damaligen Klageerwiderung vom 15.08.2017 die Auffassung, die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG sei nicht zu gewähren, weil das Objekt „zeitnah“ für Zwecke der Forschung und Volksbildung zur Verfügung gestellt werden müsste. Die geforderte Nutzbarmachung sei nicht absehbar. Im damaligen Erörterungstermin vom 23.08.2018 berichtete die Klägerin, die Verhandlungen mit dem Heimatverein und anderen Trägern seien gescheitert. Man habe das vormals stark verwilderte Objekt zum Mai 2018 wieder hergerichtet und begehbar gemacht. Weitere Verhandlungen mit Museumsträgern etc. habe man vor dem Hintergrund der Äußerungen des Finanzamts auf Eis gelegt, weil man im Erörterungstermin erst einmal klären wollen, ob entsprechende Maßnahmen überhaupt noch zu der begehrten partiellen Steuerbefreiung führen könnten. Das Klageverfahren 3 K 997/17 Erb endete durch beiderseitige Erledigungserklärungen mit nachfolgender Kostenentscheidung. Die Erbschaftsteuerfestsetzung wurde, wie im Erörterungstermin besprochen, im geänderten Bescheid vom 05.10.2018 wegen der Frage der Steuerermäßigung des streitgegenständlichen Objekts bis zum 31.12.2018 für vorläufig erklärt. Wegen der weiteren 7

Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 23.08.2018 (Az. 3 K 997/17 Erb) Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 19.12.2018 beantragte die Klägerin die Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung dahingehend, dass das streitgegenständliche Objekt gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG als zu 85 v. H. steuerfrei berücksichtigt werden sollte. Es sei zu Zwecken der Forschung oder Volksbildung in Eigenregie nutzbar gemacht worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben der Prozessbevollmächtigten der Klägerin vom 19.12.2018 an den Beklagten Bezug genommen. 8

Am 02.09.2019 änderte der Beklagte die Erbschaftsteuerfestsetzung für die Klägerin gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) und setzte das streitgegenständliche Objekt gemäß dem geänderten Feststellungsbescheid des Finanzamts X vom 21.06.2019 mit einem Wert von 2.840.000 EUR an. 9

Der Beklagte lehnte im Erbschaftsteuerbescheid vom 20.05.2020 die am 19.12.2018 beantragte Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung ab. Wegen der fehlenden Zeitnähe der Nutzung der Immobilie zu Zwecken des Denkmalschutzes zum Erbfall (Besteuerungszeitpunkt 31.12.2013) könne eine Steuerbefreiung nicht gewährt werden. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. 10

In der Einspruchsentscheidung vom 18.09.2020 setzte der Beklagte „unter Änderung des Bescheides vom 20.05.2020“ die Erbschaftsteuer auf dieselbe Summe (2.326.237 EUR) wie im angefochtenen Bescheid vom 20.05.2020 fest. Er führte aus, der Bescheid werde hinsichtlich der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs geändert, weil der Grundbesitzwert für das Objekt L-Stadt, G1, statt mit 2.840.000 EUR mit 3.201.089 EUR angesetzt worden sei. Eine Änderung der festgesetzten Erbschaftsteuer ergebe sich dadurch jedoch nicht. 11

Die partielle Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG gewährte der Beklagte weiterhin nicht. Er erläuterte hierzu, dass eine zeitnahe Nutzarmachung des Objektes für die Öffentlichkeit nicht nachgewiesen worden sei. Die Klägerin habe mit dem Vergleichsvertrag vom 12.11.2015 Kenntnis von dem Erhalt des Hauses erlangt und hätte ab diesen Zeitpunkt entsprechende Maßnahmen einleiten müssen. Vor Ablauf der sechsmonatigen Frist habe sie keine konkreten Maßnahmen ergriffen, um das Objekt der Volksbildung zugänglich zu machen. 12

Es reiche nicht aus, dass die steuerliche Beraterin in einem Telefonat mit dem Beklagten am 12.05.2016 erklärt habe, sie habe vom Tourismusbüro L-Stadt erfahren, es werde eine Ortsbesichtigung angeboten, in die das Objekt einbezogen werden könne. Auch der mit Schriftsatz vom 12.05.2016 vorgelegten Internetseite über die von G. F. angebotene Dorfführung sei nicht zu entnehmen, dass das Grundstück während der Tour innen und außen besichtigt werden könnte. 13

Die Einleitung der Verhandlungen mit dem Heimatverein wäre auch bei Zustandekommen des Vertrages, dessen für den 27.04.2017 angekündigte Unterzeichnung gescheitert sei, nicht innerhalb der 6 Monate erfolgt und damit verspätet gewesen. Die Nutzarmachung ab dem 19.12.2018, d.h. 3 Jahre nach Abschluss des Vergleichsvertrags, sei nicht mehr zeitnah. Auch wenn die Absicht früher bestanden habe, hätte sich die Klägerin um einen kurzfristigeren Abschluss der Verhandlungen bemühen müssen. Die von ihr angekündigte Abhandlung über das Armenwesen und Armenhäuser sei nicht erstellt worden. 14

Der Beklagte legte ferner dar, aus der Aufnahme des Vorläufigkeitsvermerks in den Erbschaftsteuerbescheid nach dem Erörterungstermin am 23.08.2018 (3 K 997/17 Erb) folge nichts anderes. Die dort getroffene Vereinbarung bedeute nicht, dass bei einer Nutzbarmachung des Objekts für Zwecke der Volksbildung bis zum 31.12.2018 automatisch die Steuerbefreiung zu gewähren sei. Die Vorläufigkeit sei aufgenommen worden, um den Sachverhalt und die rechtlichen Auswirkungen in dem streitigen Punkt noch einmal prüfen zu können.

Mit ihrer am 19.10.2020 bei Gericht eingegangenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie wiederholt und vertieft ihr Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren. Das streitgegenständliche Objekt sei lediglich mit 15 v. H. des festgestellten Grundbesitzwertes als steuerpflichtig anzusetzen. 16

Bereits im Zeitpunkt des Erörterungstermins vom 23.08.2018 habe festgestanden, dass das Grundstück den Regelungen des Denkmalschutzes unterlegen habe. Hätte eine Nutzbarmachung zu diesem Zeitpunkt nicht mehr als zeitnah angesehen werden können, wäre die Aufnahme der Regelung zur Vorläufigkeit unsinnig gewesen. Die erzielte Einigung habe sich auf den Sachverhalt „Nutzbarmachung bis zum 31.12.2018“ bezogen, nicht auf eine Rechtsfrage. 17

Das vom Beklagten in Bezug genommene BFH-Urteil vom 12.05.2016 (II R 56/14, BStBl. II 2020, 500) lasse den Rückschluss nicht zu, dass die Nutzbarmachung von Kunstgegenständen nur dann zu einer Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG führe, wenn diese innerhalb eines halben Jahres erfolge. Die Entscheidung des BFH sei zu § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG ergangen. Diese Vorschrift stelle im Unterschied zum hier relevanten § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG auf eine Bereitschaft als innere Tatsache ab, die nur durch Indizien zu beweisen sei. Vorliegend komme es indes nur auf die Nutzbarmachung an, welche spätestens im Dezember 2018 erfolgt sei. 18

Die jährlichen Kosten überstiegen in der Regel die Einnahmen. Das Objekt werde nicht vermietet und könne angesichts der erheblichen Anzahl von Besichtigungsterminen auch nicht vermietet werden. Die Einnahmen aus den Führungen würden der Tafel L-Stadt gespendet. Der (theoretische) Jahresmietwert des Objekts betrage bestenfalls 34.761 EUR (171 qm x 16,94 EUR pro qm x 12 Monate). Die Betriebskosten hätten sich im jährlichen Mittel der Jahre 2016 bis 2019 auf rund 22.243 EUR belaufen (2016: rund 16.489 EUR; 2017: rund 20.341 EUR; 2018: rund 18.589 EUR; 2019: rund 33.557 EUR). Zu berücksichtigen sei ferner eine jährliche Abschreibung von 64.350 EUR (2.574.000 EUR x 2,5 v.H.); zuzüglich zu den ursprünglichen anteiligen Anschaffungskosten für das Gebäude von 574.000 EUR seien für die Kernsanierung im Jahr 2004 insgesamt 2.000.000 EUR als nachträgliche Herstellungskosten angefallen. 19

Das nach dem Tod des Erblassers leer stehende Objekt sei bis zum Frühjahr 2017 nicht gepflegt gewesen, danach habe man es nach und nach umfassend instand gesetzt. Der Garten sei verwildert gewesen; es habe die Gefahr bestanden, dass weitere Bäume umstürzen könnten. Der Hauseingang und die Zuwegungen seien unpassierbar überwuchert gewesen. Mauerwerk, Dach und Fenster seien durch starken Efeubewuchs beschädigt gewesen. Die Heizungsanlage sei defekt und der Keller durch Schimmel und Feuchtigkeit geschädigt gewesen. Im Wohnbereich seien sich ablösende Wandkacheln, aufgesprengte Holzfußböden und freiliegende Rohre repariert worden, ebenso die Elektrik. 20

Die Idee, das Objekt der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, sei entstanden, als die Klägerin realisiert habe, dass die nach dem Vergleichsvertrag entstandene Erbschaftsteuer – anders als es in den diversen Testamenten ihres Ehemannes vorgesehen gewesen sei – nicht vom Nachlass, sondern von ihr selbst zu tragen sein würde. Ein genaues Datum könne sie hierzu nicht mehr nennen. Sie habe aber den Vergleichsvertrag im Dezember 2016 angefochten, weil sie sich getäuscht gesehen habe über die sich daraus für sie ergebenden erbschaftsteuerlichen Belastungen. Nach vertiefter rechtlicher Prüfung habe sie die Anfechtung indes nicht mehr fortgeführt, weil ein Gerichtsstreit aussichtslos gewesen wäre. Eine Übereinkunft mit dem Heimatverein sei im Frühjahr 2017 gescheitert, weil dieser erhebliche Forderungen zur Eigennutzung gestellt und sich gleichzeitig geweigert habe, ein konkretes Nutzungskonzept zur Vorlage beim Beklagten beizubringen. Eine Aufnahme des Objekts in dessen Führungen habe G. F. abgelehnt. Da das beklagte Finanzamt schon zu einem frühen Zeitpunkt in dem vorherigen Gerichtsverfahren die Auffassung vertreten habe, eine etwaige Nutzbarmachung für die Öffentlichkeit könne wegen Zeitablaufs nicht mehr zu einer partiellen Steuerbefreiung des Objekts führen, habe man, nachdem im Erörterungstermin klar geworden sei, dass eine Zugänglichmachung auch in Eigenregie erfolgen könne, diesen zum Anlass genommen, sich verstärkt und letztlich erfolgreich um die Nutzbarmachung in dieser Form bemüht.

Das Objekt sei bis Dezember 2018 in Eigenregie mit Hilfe der Ressourcen des Tourismus-Service L-Stadt für die Öffentlichkeit nutzbar gemacht worden. An der Eingangspforte sei ein Schild angebracht worden, das die Zeiten öffentlicher Führungen, deren Buchungsmöglichkeiten und die Möglichkeiten individueller Führungen erkennen lasse. Im Jahr 2019 hätten in mehr als 40 Kalenderwochen Führungen stattgefunden. Auf der offiziellen Homepage der Stadt L-Stadt ([...]) und auf der Homepage für das Objekt ([...]) würden diese Führungen beworben, ebenso durch Plakate und Flyer in den Vorverkaufsstellen und Touristen-Informationen des Tourismus-Service auf ganz L-Stadt. Sämtliche Führungen an den festen Terminen würden über den offiziellen Tourismus-Service der Insel abgewickelt. Im Jahr 2020 hätten jedenfalls bis Februar 2020 nachweislich Führungen stattgefunden; nach dem Lockdown im März 2020 hätten sie den Coronabeschränkungen unterlegen. Im Jahr 2021 seien coronabedingt gelegentlich Einzelführungen durchgeführt worden, seit Februar 2022 hätten wieder vermehrt Führungen stattgefunden. Die Klägerin hat hierzu im Juli 2022 Kopien aus Gästebüchern vorgelegt, die Eintragungen zu (Einzel-)Führungen aus den Jahren 2019 (zahlreiche Eintragungen über das ganze Jahr verteilt), 2020 (6 Eintragungen mit 3 Datumsangaben im Januar und Februar 2020), 2021 (4 Eintragungen mit 4 Datumsangaben im August, September, Oktober und Dezember 2021) und 2022 (9 Eintragungen mit 9 Datumsangaben zwischen Februar und Juni 2022) enthalten.

Die Klägerin beantragt, 23

den Bescheid vom 20.05.2020 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 18.09.2020 dahingehend zu ändern, dass das Grundstück G1 in [...] L-Stadt gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2a ErbStG lediglich mit 15 v.H. angesetzt wird. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen, 26

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 27

Der Beklagte nimmt zur Begründung Bezug auf die Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die Ausführungen im BFH-Urteil vom 12.05.2016 (II R 56/14, BStBl. II 2020, 28

500) seien auf § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG übertragbar, der diverse mit § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b ErbStG identische Tatbestandsmerkmale aufweise. Auch die Fachliteratur zu § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG setze die zeitnahe Umsetzung (innerhalb von 6 Monaten) als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal voraus (Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rz. 22.3; Mönch/Weinmann, ErbStG, § 13 Rz. 18; Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rz. 24).

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist begründet. 30

1. Zu Unrecht hat der Beklagte mit Bescheid vom 20.05.2020 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 18.09.2020 die begehrte Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung nach dem Ehemann der Klägerin abgelehnt. Der Beklagte ist zur Bescheidänderung verpflichtet, § 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, weil das streitgegenständliche Objekt die Voraussetzungen für die partielle Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG erfüllt. 31

a. Dass das Grundstück G1 in [...] L-Stadt gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zum Erwerb der Klägerin von Todes wegen nach ihrem verstorbenen Ehemann gehört, ergibt sich daraus, dass der Vergleichsvertrag vom 12.11.2015, durch den das Objekt der Klägerin zugeordnet wurde, als sog. Erbvergleich zwischen am Nachlass beteiligten Personen, der seinen letzten Rechtsgrund noch im Erbrecht findet, der Erbschaftsteuer zugrunde zu legen ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.2008 II R 82/05, BStBl. II 2008, 629 m.w.N.). Er wirkt auf den Todestag des Erblassers – hier den 31.12.2013 – als Besteuerungstichtag zurück. Nachdem die Klägerin im Vertragstext selbst (3. Teil, Nr. 3 des Erbvergleichsvertrags) auf ihr Anfechtungsrecht verzichtet hat und weder Gründe substantiiert vorgetragen wurden noch sonst ersichtlich sind, aus denen diese Klausel unwirksam sein könnte, geht der Senat – wie die Beteiligten – davon aus, dass der Vergleichsvertrag vom 12.11.2015 nicht durch die von der Klägerin erklärte Anfechtung unwirksam geworden ist, sondern wirksam ist. 32

b. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG bleibt Grundbesitz mit 85 v. H. des Wertes steuerfrei, wenn dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und er in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht ist oder wird. Das ist im Streitfall gegeben. 33

Der streitgegenständliche Grundbesitz ist wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse erhaltenswert. Der Nachweis, dass die Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, gilt bei Denkmälern als erbracht, wenn diese in die Denkmalliste oder ein entsprechendes Verzeichnis eingetragen sind (ebenso Schienke-Ohletz in von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13 Rz. 18). Im vorliegenden Fall stand das Objekt seit dem Jahr 1987 nach den landesrechtlichen Vorschriften unter Denkmalschutz und war in die Denkmalliste eingetragen. 34

Auch das Merkmal der Unrentabilität ist erfüllt. Die Klägerin hat substantiiert dargelegt, dass die jährlichen hohen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen. Die jährlichen Abschreibungen, die als Kosten zu berücksichtigen sind (vgl. Curdt in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rz. 22.2), belaufen sich bereits auf 64.350 EUR. Nicht einmal dieser Betrag (ohne Berücksichtigung der weiteren von der Klägerin vorgetragenen Kosten) kann durch die vereinnahmten Eintrittsgelder von 10 EUR pro Person, auch nicht unter Addition eines 35

etwaigen jährlichen Mietwertes, den die Klägerin nachvollziehbar anhand von Vergleichsmieten mit 16,94 EUR pro qm, insgesamt 34.761 EUR, berechnet hat, erreicht werden. Dabei kann dahinstehen, ob der Mietwert überhaupt als Einnahmeposition zu erfassen ist (ablehnend Curdt in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rz. 22.2; befürwortend R E 13.2 Abs. 5 Satz 2 ErbStR 2019; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rz. 17).

Hinzu kommt als Indiz für das Vorliegen der Unrentierlichkeit, dass seit dem Jahr 2019 alljährlich die Grundsteuer auf der Grundlage von § 32 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes erlassen worden ist. (vgl. zum Nachweis durch den Bescheid über einen Grundsteuererlass Kobor in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 13 Rz. 13; Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 13 Rz. 13). 36

Das Objekt ist durch die Öffnung für die Öffentlichkeit ab Dezember 2018 auch in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang dem Zweck der Volksbildung nutzbar gemacht worden. Ausreichend ist in diesem Zusammenhang, dass es zumindest zeitweise der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird, indem zumindest zeitweise der Zugang zu privaten Räumen einer interessierten Öffentlichkeit ermöglicht wird (vgl. Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, ErbStG, § 13 Rz. 18). Das ist im Streitfall geschehen. Die Zugänglichkeit des in Privatbesitz befindlichen Objekts ist seit Dezember 2018 durch das am Grundstück aufgestellte Schild und durch die Homepageeintragungen allgemein erkennbar. In dem Objekt finden seit Januar 2019 bis heute Führungen von Gruppen bzw. Einzelpersonen statt. Die deutlich reduzierte Anzahl der Gästebucheinträge im Jahr 2020 spricht nicht dagegen. Abgesehen davon, dass sich nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht jeder Teilnehmer einer Führung auch tatsächlich im Gästebuch einträgt, also die Anzahl der durchgeführten Führungen durchaus höher sein könnte, als aus den Gästebüchern ersichtlich, ist eine ständige Zurverfügungstellung der Immobilie für die Öffentlichkeit generell nicht erforderlich. Umstände, die auf höhere Gewalt wie die Pandemie im Jahr 2020 und die damit einhergehenden Zugangsbeschränkungen zurückzuführen sind, dürfen überdies nicht befreiungsschädlich sein, weil der Erwerber darauf keinen Einfluss hat. Im Streitfall stand die grundsätzliche Öffnung der Immobilie für die Öffentlichkeit auch in Zeiten des Lockdowns und der Zugangsbeschränkungen nicht in Frage; die Führungen wurden in jedem Jahr durchgeführt und finden zwischenzeitlich wieder in größerer Anzahl statt. 37

Die partielle Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG scheitert im Streitfall auch nicht an der grundsätzlich erforderlichen zeitlichen Nähe zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs und demjenigen der Nutzbarmachung zu Zwecken der Volksbildung. 38

Zwar sieht der Wortlaut der Norm nicht ausdrücklich eine zeitliche Grenze vor, innerhalb derer die Nutzbarmachung erfolgt sein müsste. Wie sich aus der Formulierung in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG „nutzbar gemacht sind oder werden“ ersehen lässt, steht es dem Erwerber frei, erst in seiner Person, also nach dem Besteuerungstichtag, über eine solche Nutzbarmachung zu entscheiden und diesen Entschluss umzusetzen. Allerdings zieht nicht jede zukünftige Nutzbarmachung die partielle Steuerbefreiung nach sich. Das ergibt sich bereits im Umkehrschluss aus dem Nachversteuerungstatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG. Danach entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend, wenn der Grundbesitz innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert wird oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraums entfallen. Schon nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG reicht demnach eine Nutzbarmachung erst nach 10 Jahren nicht aus. 39

Um eine nicht gebotene weitreichende Aufweichung des erbschaftsteuerlichen Stichtagsprinzips zu vermeiden sowie um die vom Gesetzgeber bezweckte Förderung der 40

Forschung bzw. Volksbildung in einem substantiellen Umfang zu erreichen und einer entgegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes gleichheitswidrigen, übermäßigen Privilegierung von Grundbesitz entgegen zu wirken, der nicht in ausreichend langem Maße für diese Zwecke der Öffentlichkeit nutzbar gemacht wird, ist die sehr hohe Steuerbefreiung von 85 v. H. des Wertes aus teleologischen Gründen nur dann zu gewähren, wenn eine gewisse Zeitnähe zwischen dem Erwerbszeitpunkt – in der Regel dem Besteuerungstichtag – und dem Zeitpunkt der Nutzbarmachung besteht.

Das Merkmal einer gewissen Zeitnähe kann nicht anhand einer festen Monats- oder Jahreszahl pauschal festgelegt werden, sondern ist abhängig von den Umständen des Einzelfalles zu konkretisieren. Insbesondere – und anders als nach den zu § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa ErbStG in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen – muss die Nutzbarmachung des Objekts i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG nicht bereits innerhalb eines Zeitraums von bis zu 6 Monaten ab Kenntnis des Erwerbs durch den Erwerber erfolgt bzw. zumindest eingeleitet sein (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 12.05.2016 II R 56/14, BFHE 254, 48; BStBl. II 2020, 500; a.A. Curdt in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz. 22.3 unter Bezugnahme auf § 13a Abs. 6 Satz 4 – Reinvestitionsfrist –). Denn es geht für Zwecke des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG nicht darum, eine zum maßgeblichen Stichtag beim Erwerber bereits vorhandene subjektive Bereitschaft objektiv nachzuweisen.

41

Nach diesen Maßstäben gilt für den Streitfall Folgendes:

42

Zeitlicher Ausgangspunkt der Betrachtung ist im Streitfall der 12.11.2015, d.h. das Datum des Erbvergleichs, und nicht der 31.12.2013, d.h. der Todestag des Erblassers. Insofern liegt eine Abweichung von dem Grundsatz vor, dass der Besteuerungstichtag den Erwerbszeitpunkt markiert. Zwar wirkt der Erbvergleich, wenn es um die Frage geht, was von Todes wegen erworben wurde, wie dargestellt auf den Todestag als Erwerbsstichtag zurück. Die dieser Rückwirkung zugrunde liegende Vorstellung, dass der Erbvergleich letztlich der Regelung dessen dient, was die bereits vom Erblasser bedachte Person tatsächlich von Todes wegen erwirbt, greift für Zwecke der Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG jedoch nicht. Bei einem Erbvergleich liegt ein Sonderfall vor, in dem über den Erwerb von Todes wegen gestritten wird. Erst ab dem Zeitpunkt des Vergleichsschlusses kann von dem Erwerber erwartet werden, dass er die Entscheidung trifft, ob er den Gegenstand zu den in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG genannten Zwecken für die Öffentlichkeit nutzbar machen möchte. Da die Übergabe sowie die Eigentumsumschreibung im Grundbuch in einem relativ kurzen zeitlichen Abstand zum Vergleichsvertrag, nämlich bis zum 11.01.2016, abgeschlossen waren, kommt eine weitere Verlagerung des Ausgangszeitpunktes vom Erwerbsstichtag in die Zukunft auch unter den besonderen Umständen des Einzelfalles nicht in Betracht.

43

Ausgehend vom 12.11.2015 hat die Klägerin den Grundbesitz mit ausreichender zeitlicher Nähe nach dem Erbvergleich der Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Zu berücksichtigen ist, dass es sich um einen sehr komplexen Erbfall handelt und dass der Erbvergleich sehr detaillierte Einzelregelungen trifft. Dabei stand das streitgegenständliche Objekt, das der Klägerin nach den Testamenten noch nicht zugedacht war, nicht im zentralen Fokus, sondern war als wirtschaftlicher Ausgleichsposten gedacht. Die Klägerin hatte zunächst auch subjektiv kein Anlass, sich mit den Voraussetzungen der partiellen Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG konkret zu beschäftigen, weil sie den Erbvergleich in dem Bewusstsein abgeschlossen hatte, dass die erbschaftsteuerlichen Folgen des Erwerbs nicht von ihr zu tragen sein würden. Nachdem der Irrtum bemerkt wurde, nahmen ihre Berater

44

spätestens im Mai 2016 Kontakt mit dem Tourismusbüro L-Stadt auf bzw. suchten nach Möglichkeiten, um das Objekt in vorhandene Führungen einzubinden, insbesondere bei G. F.. Jedenfalls ab Oktober 2016 stand man in Kontakt mit dem Heimatverein und verfolgte die Idee einer Nutzbarmachung für die Öffentlichkeit über ihn parallel zu der bereits im Dezember 2016 erklärten Anfechtung des Erbvergleichs weiter, obwohl eine wirksame Anfechtung voraussichtlich die Rückgabe des Objekts nach sich gezogen hätte. Nachdem der Beklagte bereits in dem damaligen Klageverfahren 3 K 997/17 Erb einen sehr strengen zeitlichen Maßstab für die Gewährung der partiellen Steuerbefreiung angelegt hatte, erscheint es zumindest nachvollziehbar, dass nach den Ende April 2017 gescheiterten Verhandlungen mit dem Heimatverein nicht direkt wieder eine außenstehende Person oder Vereinigung kontaktiert wurde, sondern sich die Klägerin auf die für eine Zurverfügungstellung für die Öffentlichkeit ebenfalls erforderliche Instandsetzung des erheblich verwilderten Grundstücks sowie die Beseitigung von Schäden am Haus konzentrierte und eine rechtliche Einschätzung des Gerichts abwartete. Nach dem Erörterungstermin im August 2018 ist die Klägerin dann, wie mit der damaligen Berichterstatte besprochen, eigeninitiativ tätig geworden und hat bis Dezember 2018 die notwendigen organisatorischen und werbenden Maßnahmen umgesetzt, um ab Januar 2019 mit regelmäßigen Führungen starten zu können. Bei dieser Sachlage hat die mit dem Gesetz bezweckte Förderung der Forschung bzw. Volksbildung zu einem Zeitpunkt begonnen, in dem bis zum Ende des zehnjährigen Nachversteuerungszeitraums jedenfalls noch ein substantiell langer Zeitraum verblieb, innerhalb dessen die Öffentlichkeit von der Zurverfügungstellung des Grundbesitzes profitieren konnte und kann. Selbst wenn man im Streitfall den Beginn des Zehnjahreszeitraums i. S. des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG mit dem Besteuerungstichtag, d. h. dem 31.12.2013, als frühestem möglichen Zeitpunkt gleichsetzen würde, wäre die Zurverfügungstellung im Dezember 2018 noch fünf Jahre vor dessen Ende erfolgt. Legte man für den Beginn des Zehnjahreszeitraums das spätere Datum des Erbvergleichs, d. h. den 12.11.2015, zugrunde, wäre die verbleibende Zeitspanne bis zum Ablauf des Zehnjahreszeitraums noch deutlich länger.

- c. Die Steuerbefreiung ist auch nicht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen. Das Objekt ist bis zum Tag der mündlichen Verhandlung weder veräußert worden noch sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung entfallen. Es kann offen bleiben, ob der in § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG vorgesehene Zehnjahreszeitraum mit dem Besteuerungstichtag (31.12.2013) oder mit dem Erbvergleich (12.11.2015) beginnt. Jedenfalls war dieser Zeitraum am 19.08.2022 noch nicht beendet. 45
2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 46
3. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Rechtsfortbildung im Hinblick auf die Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a ErbStG zuzulassen. 47
4. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 48