



FINANZGERICHT MÜNSTER

Im Namen des Volkes

U R T E I L

In dem Rechtsstreit

Herr A. X., ...,

- Kläger -

Prozessbevollmächtigter: ...,

gegen Finanzamt ...
- vertreten durch ... -,

- Beklagter -

wegen Schenkungsteuer

hat der 3. Senat in der Besetzung:

Vorsitzende Richterin am Finanzgericht	...
...	...
...	...
...	...
...	...

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 27.10.2022 für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung müssen die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dargelegt werden. Nach § 115 Abs. 2 FGO ist die Revision nur zuzulassen, wenn

1. die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,
2. die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder
3. ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Auf § 52d FGO wird hingewiesen.

Tatbestand

Der Kläger begehrt die Gewährung der Regelverschonung für auf ihn schenkweise übertragene Anteile an einer OHG.

Der Vater des Klägers, Herr B. X., schloss als Übergeber am xx.12.2018 einen Übergabevertrag mit dem Kläger. Beide waren an der B. + A. X. OHG (AG C. HRA ...) beteiligt. Sie vereinbarten, dass der Vater seine OHG-Beteiligung von 49 v. H. mit Wirkung zum 01.01.2019 als Übertragungstichtag im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf den Kläger übertrug; beide erklärten die Abtretung auf diesen Stichtag (I., § 3 des Übergabevertrages).

Teils zur Befriedigung des Pflichtteilsanspruchs, den der Kläger gegen seinen Vater bezüglich des Nachlasses der vorverstorbenen Mutter geltend machte und dessen Höhe die Vertragsbeteiligten auf 57.245 EUR bezifferten, und im Übrigen als unentgeltliche Zuwendung, übertrug der Vater dem Kläger ferner unter dem Abschnitt II. § 3 c) des Übergabevertrages näher bezeichneten Grundbesitz, u. a. das 1.011 qm große unbebaute Grundstück im Grundbuch von C., Blatt ..., laufende Nr. ... des Bestandsverzeichnisses, Flur ..., Flurstück Die Vertragsbeteiligten erklärten die Auflassung und bewilligten und beantragten die Eigentumsumschreibung im Grundbuch (Abschnitt II. § 8 des Übergabevertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die UR Nr. .../2018 des Notars D. E. in F. Bezug genommen.

In seiner Schenkungsteuererklärung vom 14.05.2019 kreuzte der Kläger in Zeile 32 des Mantelbogens auf die Frage „Wurde land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Inland oder in EU-/EWR-Staaten geschenkt“ die Antwort „nein“ an. In der Anlage „Steuerentlastung für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b und 13c des Erbschaftsteuergesetzes – ErbStG –) zur Schenkungsteuererklärung, Zeile 30, und der hierzu beigefügten „Erklärung zur Optionsverschonung nach § 13a ErbStG“ vom 14.05.2019 erklärte der Kläger „unwiderruflich, dass für den gesamten Erwerb des begünstigten Vermögens die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG in Anspruch genommen“ werde. Die der Steuererklärung beigefügte „Ergänzungsliste: Schenkungsteuererklärung zu den Zeilen 40-47: Betriebsvermögen“ wies für die X. OHG einen gemeinen Wert von 293.039 EUR aus und den Anteil ihres Verwaltungsvermögens mit „90 % und mehr“; als nach §§ 13a,

13b Abs. 2 ErbStG (Unternehmensvermögen) begünstigtes Vermögen war die Zahl 0 angegeben.

Mit Bescheid vom 26.08.2019 erfolgte durch das Finanzamt C. die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 01.01.2019 für Zwecke der Schenkungsteuer, betreffend die wirtschaftliche Einheit C., Flur ..., Flurstück ..., GB Die Art der wirtschaftlichen Einheit wurde als Betrieb der Land- Forstwirtschaft festgestellt, der Grundbesitzwert auf 575 EUR (Adresse: G.-Str., C., Größe 1.011 qm). Der Bescheid wurde bestandskräftig.

Das Finanzamt C. erließ am 30.03.2020 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen für Zwecke der Schenkungsteuer auf den Bewertungsstichtag 01.01.2019, betreffend die B. und A. X. OHG. Es stellte darin u.a. den Wert des Anteils am Betriebsvermögen auf 298.445 EUR fest und die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 auf 212.664 EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf diesen Bescheid Bezug genommen.

Der Beklagte setzte mit Schenkungsteuerbescheid vom 07.04.2020 auf den Stichtag 01.01.2019 Schenkungsteuer in Höhe von 2.891 EUR für einen steuerpflichtigen Erwerb von 41.300 EUR fest. Dabei gewährte er für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen in vollem Umfang (575 EUR) Begünstigungen nach § 13a ErbStG. Für die Anteile an der OHG (298.445 EUR) gewährte er keinerlei Begünstigungen. Wegen Überschreitens der Verwaltungsvermögensquote von 20 v. H. sei keine Optionsverschonung zu gewähren. Da die Optionsverschonung beantragt worden sei, könne keine Regelverschonung gewährt werden. Hiergegen legte der Prozessbevollmächtigte des Klägers mit Schreiben vom 29.04.2020 Einspruch ein und führte aus, bei der Erstellung der Steuererklärung sei versehentlich die Optionsverschonung gewählt worden. Wie sich aus dem angefochtenen Bescheid ergebe, lägen die Voraussetzungen für die Optionsverschonung auch nicht vor. Der Antrag auf Optionsverschonung werde zurückgenommen; es werde beantragt die Regelverschonung anzuwenden und die Steuer auf 0 EUR festzusetzen.

Zu dem im Einspruchsverfahren ergangenen Hinweis des Beklagten, die Erklärung zur Optionsverschonung sei nach § 13a Abs. 10 ErbStG unwiderruflich, vertrat der Kläger

die Ansicht, dass die Regelverschonung anzuwenden sei, wenn der Antrag auf Optionsverschonung mangels Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ins Leere gehe. Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens erläuterte der Beklagte, auch die in R E 13a.21 Abs. 4 Satz 3 vorgesehene Möglichkeit eines Wechsels zur Regelverschonung komme nicht zum Tragen, weil zwei wirtschaftliche Einheiten vorlägen, die OHG-Beteiligung und der land- und forstwirtschaftliche Betrieb, von denen lediglich bei einer (und nicht bei allen) die Verwaltungsvermögensquote überschritten sei. Hierzu trug der Kläger vor, er sei sowohl im Zeitpunkt des Übergabevertrages als auch im Zeitpunkt der Antragstellung davon ausgegangen, dass er nur eine wirtschaftliche Einheit erhalten habe. Den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb habe auch der Schenker als einfaches Grundvermögen betrachtet.

Am 04.11.2020 erging ein nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderter Schenkungsteuerbescheid, in welchem der Beklagte die Steuer auf 0 EUR herabsetzte. Er bezifferte den Wert des Erwerbs unter zusätzlichem Abzug des Pflichtteils nach der Mutter auf 408.058 EUR. Abzüglich von Freibeträgen nach § 16 ErbStG i. H. v. 400.000 EUR, nach § 13a ErbStG i. H. v. 575 EUR und nach § 13d ErbStG von 17.673 EUR, insgesamt 418.248 EUR, ging er von einem steuerpflichtigen Erwerb von 0 EUR aus.

Mit Einspruchsentscheidung vom 25.11.2020 verwarf der Beklagte den Einspruch als unzulässig. Der Kläger sei wegen der Steuerfestsetzung auf 0 EUR nicht beschwert.

Der Kläger hat am 28.12.2020 Klage erhoben.

Zwar betrage die festgesetzte Steuer 0 EUR, er wolle jedoch eine steuerliche Begünstigung des übertragenen Betriebsvermögens nach §§ 13a, 13b ErbStG erreichen, um den persönlichen Freibetrag für zukünftige Übertragungen bzw. im Erbfall nutzen zu können.

Bezüglich des Antrags zur Optionsverschonung wiederholt und vertieft der Kläger sein Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren. Er habe sich bei Antragstellung in einem Tatbestandsirrtum befunden, weil er davon ausgegangen sei, dass er neben den OHG-Anteilen kein weiteres betriebliches Vermögen, sondern lediglich Grundvermögen erhalten habe. Erst im Nachhinein sei bekannt geworden, dass es sich bei dem 1.011 qm

großen Grundstück bewertungsrechtlich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehandelt habe, der als Stückländerei gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 1 2. HS ErbStG nicht zum begünstigungsfähigen Vermögen gehöre.

Für die OHG-Anteile sei die Regelverschonung zu gewähren. Der Gesetzgeber habe Betriebsvermögen steuerlich begünstigen wollen. Das Zusammentreffen von zwei Betrieben, von denen nur einer, die OHG, aktiv tätig sei, dürfe nicht zur Konsequenz haben, dass der deutlich kleinere Betrieb, die Land- und Forstwirtschaft, die Steuerbegünstigung für die OHG-Anteile ausschließe.

Der Kläger beantragt,

den Schenkungsteuerbescheid vom 07.04.2020, in der Fassung vom 04.11.2020 und der Einspruchsentscheidung vom 25.11.2020, dahingehend zu ändern, dass ein Freibetrag nach § 13a ErbStG in Höhe von 94.935 EUR (statt 575 EUR) in Abzug gebracht wird,

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

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte nimmt zur Begründung Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und im Verwaltungsverfahren. Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid könnten nur durch dessen Anfechtung, nicht aber die des Folgebescheides, angegriffen werden. Der 01.01.2019 sei der zutreffende steuerliche Übertragungstichtag.

Am 14.06.2022 hat die Berichterstatterin einen Erörterungstermin durchgeführt. Der Senat hat am 27.10.2022 mündlich verhandelt. Auf das Protokoll des Erörterungstermins und auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist zulässig.

Obwohl sich der Kläger gegen einen sogenannten Nullbescheid wendet, liegt das nach § 40 FGO für die Zulässigkeit der Klage erforderliche Rechtsschutzbedürfnis vor. Denn es geht im Kern um die Frage, ob für die Schenkung der OHG-Anteile die Steuerbefreiung des § 13a ErbStG für Betriebsvermögen zu gewähren ist. Der Schenker hat im Hinblick auf die Planung zukünftiger Erwerbsvorgänge ein rechtlich erhebliches Interesse daran zu wissen, ob und in welchem Umfang diese spezielle Steuerbegünstigung für den vorliegenden Erwerb greift. Danach richtet sich mittelbar, in welchem Umfang der Kläger für zukünftige Schenkungen den allgemeinen persönlichen Freibetrag gemäß § 16 ErbStG ggf. noch nutzen kann.

2. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide vom 07.04.2020 und vom 04.11.2020 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 25.11.2020 erweisen sich im Ergebnis als rechtmäßig. Zwar hat der Beklagte die im Übergabevertrag unter II. § 2 Ziff. 1 lit. a bis c genannten Immobilien als Schenkung auf den Stichtag 01.01.2019 erfasst, obwohl der Übertragungstichtag insoweit der xx.12.2018 ist. Gleichwohl verbleibt es bei der – allein in Bestandskraft erwachsenden – Steuerfestsetzung von 0 Euro, durch die der Kläger nicht in seinen Rechten verletzt ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

a. Die Schenkungsteuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Bei Grundstücksschenkungen ist die Schenkung bereits in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Auflassung beurkundet worden ist, der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat und der Beschenkte nach den getroffenen Vereinbarungen von der Eintragungsbewilligung Gebrauch machen darf (BFH-Urteil vom 17.06.2020 II R 38/17, BStBl. II 2021, 98, m. w. N.). Ausgehend von diesen Grundsätzen waren die in den Schenkungsteuerbescheiden erfassten Grundstücksschenkungen bereits am xx.12.2018 ausgeführt. Der Kläger und sein Vater hatten an diesem Tag die Auflassung erklärt und der Vater des Klägers die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch ohne aufschiebende Bedingung bewilligt.

Wird ein Anteil an einer Personengesellschaft zugewendet, ist der Vollzugszeitpunkt der Zeitpunkt des zivilrechtlich wirksamen Übergangs des Mitgliedschaftsrechts (BFH-

Urteil vom 01.09.2021 II R 8/19, BFH/NV 2022, 236). Im Streitfall hatten die Vertragsbeteiligten für die Anteile an der OHG ausdrücklich den 01.01.2019 als Übertragungsstichtag festgelegt und die Übertragung und Abtretung der Anteile auf diesen Termin vereinbart. Daher ist für die Schenkung der Gesellschaftsanteile der 01.01.2019 der zutreffende Stichtag.

b. Die Steuer ist der Höhe nach, gemäß § 14 ErbStG unter Berücksichtigung der im Übertragungsvertrag vereinbarten Vorerwerbe, zutreffend mit 0 EUR festgesetzt worden. Dabei hat der Beklagte zu Recht für die erworbenen OHG-Anteile weder die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG gewährt noch die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 bis 9 ErbStG.

Die Optionsverschonung scheidet, was auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, an der im Streitfall überschrittenen Verwaltungsvermögensquote von höchstens 20 v. H. (§ 13a Abs. 10 Satz 2 ErbStG).

Da der Kläger in seiner Schenkungsteuererklärung wirksam und unwiderruflich zur Optionsverschonung für die OHG-Anteile optiert hatte, war die Regelverschonung nicht zu gewähren.

Die nach § 13a Abs. 10 ErbStG unwiderrufliche Erklärung des Erwerbers bewirkt, dass einzelne für die Regelverschonung geltende Tatbestandsmerkmale durch andere ersetzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 26.07.2022 II R 25/20, juris, zur Vorgängerregelung § 13a Abs. 8 ErbStG). Die Optionserklärung entspricht einem Antragsrecht; ihr Inhalt ist durch Auslegung zu ermitteln. Im Streitfall ist der Wortlaut der vom Kläger abgegebenen Erklärung eindeutig. Er hat ausdrücklich und einheitlich für den gesamten Erwerb des begünstigten Vermögens unwiderruflich erklärt, die Optionsverschonung in Anspruch zu nehmen.

Der Umstand, dass der Kläger bei Abgabe der Optionserklärung irrtümlich davon ausgegangen sein mag, dass der Übergabevertrag neben den OHG-Anteilen kein weiteres Betriebsvermögen betraf, ist für die Frage, ob die Regelverschonung für die OHG-Anteile zu gewähren ist, nicht erheblich. Der Kläger hat ausweislich der in seiner Steuererklärung gemachten eindeutigen Angaben für die OHG-Anteile zur Vollverschonung im Sinne des § 13a Abs. 10 ErbStG optieren wollen; insofern befand er sich in keinem Irrtum. Ein „Rückfall“ zur Regelverschonung ist nach der unwiderruflichen Erklärung zur optionalen Vollverschonung nicht möglich (BFH-Urteil vom 26.07.2022 II R 25/20, juris,

zur Vorgängerregelung § 13a Abs. 8 ErbStG), selbst wenn deren Voraussetzungen erfüllt sind. Die etwaige Fehlvorstellung, keine weitere wirtschaftliche Einheit außer den OHG-Anteilen erworben zu haben, berührt dabei die Abgabe der Erklärung zur Optionsverschonung nicht. Anderenfalls würde diese Fehlvorstellung, die das begünstigungsfähige Betriebsvermögen, hier die OHG-Anteile, als solches nicht betrifft, dazu führen, dass im Ergebnis trotz des für dieses konkrete Betriebsvermögen gestellten Optionsantrags die Regelverschonung zu gewähren sein würde, wenn die Voraussetzungen für die Optionsverschonung nicht vorlägen. Das liefe dem gesetzgeberischen Konzept zuwider, nach dem die Optionserklärung für jede erworbene wirtschaftliche Einheit gesondert abgegeben werden und der Erwerber jeweils gesondert entscheiden kann, ob er die optionale Vollverschonung wählt und sich deren Voraussetzungen unterwirft. Darüber hinaus würde die gesetzgeberische Anordnung unterlaufen, dass mit Ausübung der Optionsverschonung einzelne für die Regelverschonung geltende Tatbestandsmerkmale durch andere ersetzt werden (s. o.). Vor diesem Hintergrund kann im Streitfall offen bleiben, ob und falls überhaupt, in wieweit ein Irrtum bei der Abgabe der Optionserklärung in Bezug auf das konkrete zu begünstigende Betriebsvermögen zu einer Anfechtbarkeit oder Unbeachtlichkeit dieser Erklärung führen kann.

Im Übrigen schließt entgegen der Auffassung des Klägers nicht die steuerliche Begünstigung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens die Begünstigung der OHG-Anteile aus, sondern die Tatsache, dass diesbezüglich die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 13a Abs. 10 ErbStG nicht erfüllt sind.

Ob die vom Kläger angeführten R E ErbStG 13a.21 Abs. 4 Satz 3 bzw. Satz 4 einen Rückfall auf die Regelverschonung ermöglichen könnten, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Urteils. Es handelt sich um Verwaltungssinnenrecht, das für die Rechtsanwendung der Finanzgerichte keine Bindungswirkung entfaltet.

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

4. Die Revision war nicht zuzulassen. Keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend genannten Revisionsgründe liegt vor.