

Steuerrecht am Hochreck: wenn eine Schenkung in zwei Steuerentstehungszeitpunkte zerfällt

FG München zur Betriebsübertragung mit Grundbesitz – warum der Aufsatz von Wolfgang Boorberg (DStR 2026, 1780 ff.) jeder Nachfolgeberatung eine Warnung wert ist.

Einleitung

Wer ein Einzelunternehmen mitsamt dem dazugehörigen Betriebsgrundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die nächste Generation überträgt, geht in aller Regel davon aus, dass Grundstück und Betrieb aus einem Guss übergehen – schließlich steht meist ein einziger notarieller Vertrag dahinter, mit einem gemeinsam gewollten Übergabestichtag. Ein Urteil des FG München vom 14.6.2023 (4 K 1481/22) zeigt jedoch, dass Schenkungsteuerrecht und Ertragsteuerrecht diese Einheit auseinanderreißen können – mit der Folge, dass für das Betriebsgrundstück die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG verloren geht, obwohl wirtschaftlich alles „aus einer Hand“ übertragen werden sollte.

Wolfgang Boorberg (WP/StB, Stuttgart) hat sich dieser Entscheidung in einem lesenswerten Beitrag in der DStR angenommen (Boorberg, Schenkung eines Betriebs mit Grundbesitz – Auseinanderfallen der Besteuerungszeitpunkte?, DStR 2026, 1780–1784) und ordnet sie kritisch in die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ein. Dieser Beitrag stellt zunächst den Sachverhalt der Entscheidung dar, arbeitet dann die eigentliche Streitfrage heraus und fasst die wesentlichen Praxishinweise aus Urteil und Aufsatz zusammen.

Der Sachverhalt: Eine Gaststätte, ein Vertrag, zwei Stichtage

Eine Mutter (E) übertrug mit notariellem Überlassungsvertrag vom 19.7.2017 an ihre Tochter (Klägerin) unentgeltlich zwei Grundstücke sowie den auf einem dieser Grundstücke betriebenen Gewerbebetrieb einer Gastwirtschaft. Der Vertrag enthielt zwei unterschiedliche Regelungen:

- Für den Grundbesitz wurde bereits im Vertrag die Auflassung erklärt; Eintragung der Eigentumsumschreibung im Grundbuch wurde beantragt und bewilligt – ohne jede zeitliche Einschränkung.
- Für den Gewerbebetrieb (die Gastwirtschaft) wurde demgegenüber ausdrücklich vereinbart, dass Besitz, Nutzen und Lasten sowie die eigentliche Betriebsübergabe erst zu einem späteren Stichtag, dem 1.8.2017, übergehen sollten.

Die Klägerin gab zunächst keine Schenkungsteuererklärung ab. Das Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen und setzte für die Zuwendung vom 19.7.2017 Schenkungsteuer fest; für die separat behandelte Zuwendung zum 1.8.2017 (die Gaststätte) ergab sich dagegen keine Steuer. Im Klageverfahren wehrte sich die Tochter gegen den auf das Grundstück bezogenen Steuerbescheid mit

dem Argument, das Einzelunternehmen sei als wirtschaftliche Einheit anzusehen; da für die gesamte Schenkung ein einheitlicher Vertrag geschlossen worden sei, müsse auch derselbe Schenkungszeitpunkt – der 1.8.2017 – für Grundstück und Betrieb gleichermaßen gelten. Nur dann greife für das Grundstück auch die Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG.

Das Finanzamt und im Ergebnis auch das FG München sahen dies anders.

Worin liegt das eigentliche Thema? Zwei Rechtsgebiete, zwei Zeitpunkte

Der Kern des Falls liegt in einem Systembruch zwischen zwei Rechtsgebieten, die bei der Schenkung eines Betriebs mit Grundbesitz eigentlich zusammenspielen müssten, tatsächlich aber unterschiedliche Anknüpfungspunkte für die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts verwenden:

1. Schenkungsteuerrecht: Der „vorgezogene“ Zeitpunkt bei Grundstücken

Nach gefestigter, auf ein BFH-Urteil aus dem Jahr 1979 zurückgehender Rechtsprechung entsteht die Schenkungsteuer für eine Grundstücksschenkungen ausnahmsweise nicht erst mit der Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch oder mit dem vereinbarten Besitzübergang, sondern bereits mit dem notariellen Vertragsschluss – vorausgesetzt, die Auflassung wurde erklärt und der Schenker hat die Eintragung bewilligt. Der BFH begründet dies damit, dass der Beschenkte von diesem Moment an bereits eine gesicherte, praktisch nicht mehr entziehbare Rechtsposition habe: Er könne die Grundbucheintragung jederzeit selbst herbeiführen und sogar schon vorher über das Grundstück weiterverfügen.

2. Ertragsteuerrecht: Der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Eigentums

Für die ertragsteuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern – und damit auch für den Übergang eines ganzen Gewerbebetriebs – kommt es dagegen nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf das wirtschaftliche Eigentum an. Maßgeblich ist, wann Besitz, Nutzen, Lasten und die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Erwerber übergehen. Vereinbaren die Vertragsparteien hierfür einen bestimmten Stichtag, geht der gesamte Betrieb als wirtschaftliche Einheit erst zu diesem Zeitpunkt über – auch wenn zu diesem Betriebsvermögen ein Grundstück gehört.

Die Kollision

Genau hier liegt das Problem: Wird – wie im entschiedenen Fall – für das Grundstück die Auflassung sofort erklärt, für die Betriebsübergabe im Übrigen aber ein späterer Stichtag vereinbart, fallen beide Zeitpunkte auseinander. Schenkungsteuerlich gilt das Grundstück bereits am Tag des

Vertragsschlusses als übertragen; ertragsteuerlich – und damit für die Frage, ob ein „ganzer Gewerbebetrieb“ im Sinne des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG übergegangen ist – erst am späteren Übergabestichtag. Zum Zeitpunkt der (fingiert vorgezogenen) Grundstücksschenkung ist der Betrieb im Übrigen aber noch gar nicht übergegangen; dem Erwerber fehlt zu diesem Zeitpunkt sowohl Unternehmerrisiko als auch Unternehmerinitiative. Damit erwirbt er das Grundstück gerade nicht als Teil eines „ganzen Gewerbebetriebs“ – und die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG entfällt für dieses, oft wertmäßig bedeutende, Grundstück vollständig.

Die Entscheidung des FG München

Das FG München (4. Senat, Einzelrichter) folgte dieser Argumentation und wies die Klage ab:

- Die Grundstücksschenkung war bereits am 19.7.2017 ausgeführt, da Auflassung und Eintragungsbewilligung im Vertrag ohne aufschiebende Bedingung oder Befristung erklärt worden waren.
- Zu diesem Zeitpunkt war der Gewerbebetrieb selbst noch nicht übergegangen; nach dem eindeutigen Vertragswortlaut sollten Besitz, Nutzen und Lasten sowie die Betriebsübergabe erst zum 1.8.2017 erfolgen.
- Da im Zeitpunkt der Grundstücksschenkung mithin kein „ganzer Gewerbebetrieb“ auf die Klägerin übergegangen war, war die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG für das Grundstück zu versagen.

Das Gericht ließ die Revision zunächst nicht zu; auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin hin hat der BFH die Revision jedoch zugelassen (BFH-Beschluss vom 28.6.2024 – II B 45/23). Das Verfahren ist beim BFH unter dem Aktenzeichen II R 18/24 anhängig. Eine höchstrichterliche Klärung steht damit noch aus.

Der Aufsatz von Wolfgang Boorberg (DStR 2026, 1780 ff.)

Boorberg ordnet das Urteil in einen größeren Zusammenhang ein und zeigt, dass es keineswegs ein Einzelfall ist: Das FG München stützt sich ausdrücklich auf ein BFH-Urteil vom 17.6.2020 (II R 38/17), das für die Schenkung von Sonderbetriebsvermögen bereits denselben Auseinanderfall-Mechanismus angenommen hatte. Nach Auskunft des Autors ist die Resonanz der Fachwelt auf das Urteil überwiegend kritisch und teils von echtem Unverständnis geprägt gewesen.

Die Reaktion der Finanzverwaltung: das „Pachtmodell“

Besonders bemerkenswert ist, dass die Finanzverwaltung das Urteil bereits vor einer BFH-Entscheidung bundeseinheitlich angewendet hat. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat in einer Verfügung vom 7.3.2024 (S 3230.1.1-4/1 St34, DStR 2024, 1083) festgelegt, wie in solchen Fällen zu bewerten ist: Für das vorweg übertragene Grundstück entsteht danach gesondert Schenkungsteuer. Damit das Grundstück beim späteren Erwerb des restlichen Betriebsvermögens nicht ein zweites Mal

besteuert wird, soll dessen Wert bei der Ermittlung des Ertragswerts des Betriebs außer Betracht bleiben. Wird das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet, soll hierfür fiktiv unterstellt werden, das Grundstück sei dem Betrieb bis zum vertraglichen Übergabestichtag vermietet worden – samt einer fiktiven, marktüblichen Miete und einer entsprechenden Bereinigung um die tatsächlichen grundstücksbezogenen Aufwendungen.

Boorberg weist auf die praktischen Schwächen dieses „Pachtmodells“ hin: Die Ermittlung einer fiktiven Miete ist gerade bei selbstgenutzten Betriebsimmobilien kaum belastbar möglich; werden zugleich sämtliche tatsächlichen grundstücksbezogenen Aufwendungen (Zinsen, Abschreibungen, Instandhaltung) durch diese fiktive Miete ersetzt, blendet die Methode die tatsächliche Ertragskraft des Unternehmens aus – ein verschuldetes und ein unverschuldetes Unternehmen würden im Ergebnis gleich bewertet. Immerhin lässt die Finanzverwaltung ausweislich der Verfügung zu, dass mit dem Grundstück zusammenhängende Verbindlichkeiten vom Grundstückswert abgezogen werden – eine aus Sicht des Autors sachgerechte Konsequenz, wenn man der Rechtsprechung zum vorgezogenen Übertragungszeitpunkt folgt. Zugleich zeigt gerade dieser Umgang mit Verbindlichkeiten, dass die Finanzverwaltung im Grundsatz von wirtschaftlichem Eigentum des Erwerbers am Grundstück bereits im Zeitpunkt der Auflassung ausgeht – andernfalls ergäbe das gesamte Modell keinen Sinn.

Bemerkenswert ist außerdem, dass die Finanzverwaltung dem Erwerber für das verbleibende Restbetriebsvermögen trotz des „abgespeckten“ Betriebs die Vergünstigungen der §§ 13a ff. ErbStG weiterhin gewährt, obwohl § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausdrücklich den Erwerb eines „ganzen Gewerbebetriebs“ voraussetzt. Boorberg hält diese Praxis zwar für die Betroffenen erfreulich, hinterfragt aber, ob sie sich dogmatisch tatsächlich rechtfertigen lässt.

Boorbergs Kritik an Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Der Kern von Boorbergs Kritik setzt an der Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an, die – abweichend vom Zivilrecht – für die steuerliche Zurechnung auf das wirtschaftliche Eigentum abstellt. Wenn diese Norm konsequent angewendet würde, müsste ein Grundstückserwerber bereits mit Vertragsschluss wirtschaftlicher Eigentümer sein, sobald Auflassung und Eintragungsbewilligung erklärt sind. Genau das steht jedoch im Widerspruch zu der Rechtsprechung anderer BFH-Senate, wonach wirtschaftliches Eigentum an einem Grundstück regelmäßig erst mit dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten entsteht – und nicht bereits mit einer bloß dinglich gesicherten Rechtsposition. Solange der Erwerber vertraglich weder über die Substanz verfügen noch die Erträge ziehen kann, könne er nach dieser Linie noch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer gelten.

Der Autor räumt ein, dass die Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das – zivilrechtlich geprägte – Schenkungsteuerrecht in Rechtsprechung und Literatur nicht unumstritten ist; der II. Senat des BFH betont in ständiger Rechtsprechung den Charakter der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Verkehrsteuer, bei der grundsätzlich die zivilrechtliche und nicht die wirtschaftliche Zuordnung maßgeblich sei. Boorberg hält dem entgegen, dass auch der vom BFH angenommene vorgezogene Übertragungszeitpunkt letztlich nichts anderes als eine wirtschaftliche Wertung sei: Rechtlich erwerbe der Beschenkte mit dem Vertragsschluss zunächst nur ein Anwartschaftsrecht, das erst mit der Grundbucheintragung zum Vollrecht erstarke.

Zusätzlich argumentiert Boorberg bewertungsrechtlich: Der für die Schenkungsteuer maßgebliche Wert des Betriebsvermögens ist nach § 157 Abs. 5 BewG unter Berücksichtigung der tatsächlichen

Verhältnisse zum Bewertungsstichtag festzustellen; da § 157 Abs. 5 BewG über § 95 BewG unmittelbar an den ertragsteuerlichen Betriebsvermögensbegriff des § 15 EStG anknüpft, müsse ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück begrifflich Teil des zum ertragsteuerlichen Übergabestichtag festzustellenden Betriebsvermögenswerts sein. Im Ergebnis plädiert der Autor dafür, die Schenkung eines Gewerbebetriebs mit Grundbesitz als das zu behandeln, was sie wirtschaftlich ist: eine einheitliche Sachgesamtheit, die nicht in ihre Bestandteile zerlegt und zu unterschiedlichen Zeitpunkten besteuert werden dürfe. Rechtsprechung und Verwaltung würden auf diese Weise die Vertragsfreiheit der Beteiligten und die vom Gesetzgeber mit §§ 13a ff. ErbStG verfolgte Zielsetzung – die steuerliche Erleichterung der Unternehmensnachfolge – konterkarieren.

Boorberg verweist zudem auf die Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 selbst, die den vorgezogenen Besteuerungszeitpunkt einschränken, wenn die Übereignung des Grundstücks ausdrücklich auf einen späteren Zeitpunkt gelegt oder die Eintragungsbewilligung erst später genutzt werden darf – ein Hinweis, den er auch für die vertragsgestaltende Praxis fruchtbar macht.

Praxishinweise

Sowohl aus dem Urteil selbst als auch aus dem Aufsatz von Boorberg lassen sich folgende Handlungsempfehlungen für die steuerberatende und notarielle Praxis ableiten:

1. Vertragsgestaltung: Gleichlauf der Übertragungszeitpunkte sicherstellen

Der wichtigste Praxishinweis betrifft die Vertragsgestaltung selbst. Soll ein Betrieb mit Grundbesitz einheitlich zu einem bestimmten Stichtag übergehen, sollte im notariellen Vertrag vermieden werden, dass für das Grundstück eine unbedingte, sofort wirksame Auflassung mit uneingeschränkter Eintragungsbewilligung erklärt wird, während für den übrigen Betrieb ein späterer Stichtag vorgesehen ist. In Betracht kommen insbesondere:

- Die Auflassung und/oder die Eintragungsbewilligung ausdrücklich auf denselben Stichtag zu befristen oder aufschiebend zu bedingen, zu dem auch die Betriebsübergabe erfolgen soll – nach den ErbStR 2019 kann eine solche ausdrückliche Zeitbestimmung verhindern, dass die Schenkung bereits mit Vertragsschluss als ausgeführt gilt.
- Alternativ: Sämtliche Übertragungshandlungen (Auflassung, Eintragungsbewilligung, Besitzübergang) einheitlich erst zum gewünschten Übergabestichtag zu vollziehen, anstatt sie im Vertrag zeitlich zu staffeln.
- Bereits bestehende, noch nicht vollzogene Verträge auf entsprechende Regelungen zu überprüfen, insbesondere wenn – wie im Regelfall bei Betriebsübergaben – aus außersteuerlichen Gründen (Einarbeitung, Übergabe von Kundenbeziehungen, saisonale Gründe) ohnehin unterschiedliche Zeitpunkte für Grundbesitz und Betriebsübergabe erwogen werden.

2. Verwaltungsauffassung kennen und Bewertungskonsequenzen einkalkulieren

Da die Finanzverwaltung das Urteil trotz anhängiger Revision bereits anwendet, sollte in einschlägigen Fällen mit einer Aufspaltung der Besteuerungszeitpunkte gerechnet werden. Praktisch bedeutet das:

- Für das vorweg übertragene Grundstück fällt eigenständig Schenkungsteuer an, sobald der persönliche Freibetrag überschritten wird – ohne die Verschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG.
- Für die Bewertung des Restbetriebs nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ist mit dem „Pachtmodell“ der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 7.3.2024 zu rechnen: fiktive Miete statt tatsächlicher grundstücksbezogener Aufwendungen.
- Mit dem Grundstück zusammenhängende Verbindlichkeiten (insbesondere grundpfandrechtlich gesicherte Bankdarlehen) sollten vom Grundstückswert abgezogen werden – dies entspricht der aktuellen Verwaltungsauffassung und sollte im Bewertungsverfahren aktiv geltend gemacht werden.
- Ob die Verschonung für das verbleibende Restbetriebsvermögen tatsächlich in vollem Umfang erhalten bleibt, ist dogmatisch nicht restlos geklärt; die derzeitige, für den Steuerpflichtigen günstige Verwaltungspraxis sollte dokumentiert und im Bescheid überprüft werden.

3. Offene Bescheide verfahrensrechtlich sichern

Da beim BFH unter dem Aktenzeichen II R 18/24 eine Revision anhängig ist, sollten einschlägige Schenkungsteuerbescheide nicht bestandskräftig werden. Betroffene sollten prüfen lassen, ob

- Einspruch eingelegt und unter Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren Ruhen des Verfahrens beantragt werden kann,
- eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht kommt, sofern die Steuerlast im konkreten Fall erheblich ist,
- und ob die eigene Vertragsgestaltung Anhaltspunkte enthält, die – etwa im Sinne der zu BFH-Urteilen vom 8.2.2000 und 2.2.2005 entwickelten Grundsätze zu Befristungen im Schenkungsvertrag – auch unabhängig vom Ausgang des BFH-Verfahrens eine günstigere Einordnung des eigenen Falls stützen könnten.

4. Vorausschauende Nachfolgeplanung

Unabhängig vom Ausgang des Revisionsverfahrens zeigt der Fall exemplarisch, wie sensibel die Formulierung eines Übergabevertrags bei gemischten Vermögensübertragungen ist. Wer Betriebsvermögen mit Grundbesitz auf die nächste Generation überträgt, sollte den Vertrag stets so gestalten, dass Zivilrecht (Auflassung, Grundbuchvollzug), Schenkungsteuerrecht (Ausführung der Zuwendung) und Ertragsteuerrecht (wirtschaftliches Eigentum) zum selben Zeitpunkt greifen. Andernfalls droht – wie der entschiedene Fall zeigt – der teilweise oder vollständige Verlust der Verschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG, obwohl wirtschaftlich eine einheitliche Unternehmensnachfolge gewollt war.

Fazit

Das Urteil des FG München macht deutlich, dass Schenkungsteuerrecht und Ertragsteuerrecht bei der Übertragung von Betrieben mit Grundbesitz unterschiedliche Zeitpunkte für maßgeblich halten können – mit teils erheblichen finanziellen Folgen für die Nachfolgeneration. Boorberg zeigt in seinem Aufsatz überzeugend auf, dass diese Rechtsprechung – gestützt auf eine fragwürdige Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise – in Widerspruch zur eigenen Systematik des Bewertungs- und Erbschaftsteuerrechts gerät und die vom Gesetzgeber gewollte Erleichterung der Unternehmensnachfolge konterkariert. Bis der BFH im Verfahren II R 18/24 abschließend entschieden hat, bleibt der Praxis nur, das Risiko durch sorgfältige Vertragsgestaltung zu vermeiden und laufende Verfahren verfahrensrechtlich offen zu halten.