

## Urteil vom 06. Juli 2016, II R 28/13

### Bewertung eines mit einem Erbbaurecht belasteten bebauten Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer für 2008

BFH II. Senat

BewG § 139, BewG § 145 Abs 3, BewG § 146 Abs 2, BewG § 146 Abs 3, BewG § 146 Abs 4, BewG § 146 Abs 5, BewG § 146 Abs 6, BewG § 148, BewG § 138 Abs 4, GG Art 14 Abs 1

vorgehend FG Münster, 24. April 2013, Az: 3 K 2939/10 F

### Leitsätze

1. Der Wert eines erbaurechtsbelasteten bebauten Grundstücks bestimmt sich für Zwecke der Schenkungsteuer für 2008 durch Abzug von 80 % des im Ertragswertverfahren nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelten Gebäudewerts von dem Gesamtwert des unbelasteten Grundstücks, selbst wenn als Gesamtwert der Mindestwert i.S. des § 146 Abs. 6 i.V.m. § 145 Abs. 3 BewG anzusetzen ist.

2. Der Grundstückswert kann nicht mit 20 % des Mindestwerts berechnet werden.

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. April 2013 3 K 2939/10 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erhielt durch Schenkung am 13. Dezember 2008 ein mit einem Erbbaurecht belastetes bebautes Grundstück.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 7. September 2009 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 13. Dezember 2008 für Zwecke der Schenkungsteuer, in dem der Wert des erbaurechtsbelasteten Grundstücks mit 56.500 € festgestellt wurde. Diesen Wert berechnete das FA nach § 148 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes (i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878) --BewG--, indem es einen für das unbelastete Grundstück nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelten Ertragswert von 94.255 € sowie einen als Gesamtwert anzusetzenden Mindestwert von 131.997 € zugrunde legte, vom Mindestwert einen Gebäudewert von 75.404 € (= 80 % von 94.255 €) abzog und den verbleibenden Betrag von 56.593 € abrundete.
- 3 Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin geltend machte, der Wert des erbaurechtsbelasteten Grundstücks betrage 20 % des Mindestwerts des unbelasteten Grundstücks (131.997 € x 20 % = 26.399 €), also abgerundet 26.000 €, blieben erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1474, veröffentlicht.
- 4 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 148 Abs. 1 und 4 i.V.m. § 146 BewG. Die Ermittlung des Werts eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks müsse, wenn der Mindestwert des Grundstücks als Gesamtwert anzusetzen sei, allein auf der Grundlage des Mindestwerts erfolgen. Die durch das FA vorgenommene gespaltene Berechnung stelle eine verfassungswidrige Überbewertung mit enteignendem Charakter dar. Denn aus den Erbbauzinsen könne die Schenkungsteuer nicht mehr gezahlt werden. Weiterhin rügt die Klägerin eine unzureichende Sachverhaltsaufklärung.

- 5 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 13. Dezember 2008 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 7. September 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 2010 dahingehend abzuändern, dass der Grundbesitzwert mit 26.000 € festgestellt wird.
- 6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Wert eines erbaurechtsbelasteten bebauten Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer für 2008 durch Abzug von 80 % des im Ertragswertverfahren nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelten Gebäudewerts von dem Gesamtwert des unbelasteten Grundstücks zu ermitteln ist, selbst wenn als Gesamtwert der Mindestwert anzusetzen ist. Der Grundstückswert kann nicht mit 20 % des Mindestwerts berechnet werden.
- 8 1. Ist das Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, ist gemäß § 148 Abs. 1 BewG bei der Ermittlung der Grundbesitzwerte für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks und für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts von dem Gesamtwert auszugehen, der sich für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude vor Anwendung des § 139 BewG ergäbe, wenn die Belastung nicht bestünde. Nach § 148 Abs. 2 BewG entfällt der Wert des Grund und Bodens auf die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks. § 148 BewG gilt für Zwecke der Schenkungsteuer für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 2006 (§ 158 Abs. 1 BewG) und vor dem 1. Januar 2009 (vgl. § 205 Abs. 1 BewG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. Dezember 2008, BGBl I 2008, 3018, zur Anwendung der neuen Regelungen in §§ 192 ff. BewG n.F. für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2008), also für die Jahre 2007 und 2008.
- 9 a) Die Aufteilung des Werts eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks auf die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks einerseits und auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts andererseits wird in § 148 Abs. 4 Satz 1 BewG in typisierender Weise festgelegt (vgl. BTD Drucks 16/2712, S. 88). Danach beträgt bei den nach § 146 BewG zu bewertenden (bebauten) Grundstücken der Gebäudewert 80 % des nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelten Werts; der verbleibende Teil des Gesamtwerts entspricht dem Wert des Grund und Bodens. Zur Ermittlung des Werts des erbaurechtsbelasteten Grundstücks ist deshalb der in § 148 Abs. 4 Satz 1 BewG typisierend bestimmte Gebäudewert vom Gesamtwert abzuziehen.
- 10 b) Gesamtwert i.S. des § 148 Abs. 1 BewG kann auch --wie im Streitfall-- der Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG sein. Das ergibt sich bereits daraus, dass nach § 148 Abs. 1 BewG für die Ermittlung der Grundbesitzwerte von dem Gesamtwert des unbelasteten Grundstücks auszugehen ist und dies bei einem bebauten Grundstück den Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG mit einschließt. Nach dieser Vorschrift darf der für ein bebautes Grundstück nach den Abs. 2 bis 5 des § 146 BewG anzusetzende Wert nicht geringer sein als der Wert, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück nach § 145 Abs. 3 BewG zu bewerten wäre (sog. "Mindestwert").
- 11 c) Ist der Mindestwert als Gesamtwert anzusetzen, bestimmt sich die Aufteilung auf das erbaurechtsbelastete Grundstück und auf das Erbbaurecht nach § 148 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz BewG. Der (dem Erbbaurecht zuzurechnende) Gebäudewert beträgt auch in diesem Fall 80 % des nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelten Ertragswerts (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des JStG 2007 vom 2. April 2007 - Regelungen zur Anwendung des Vierten und Fünften Abschnitts des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes für Besteuerungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 2006, BStBl I 2007, 314, zu § 148 BewG Nr. 61, R 182 Abs. 3 Satz 2; Mannek/ Blum in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 148 BewG Rz 41; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 148 Rz 8; Halaczinsky, Der Erbschaftsteuerberater --ErbStB-- 2007, 84, 86; Eisele, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1023, 1025; a.A. Weilbach in Weilbach, GrEStG § 8 Grundsatz, Rz 39 Tz 4.4.2.4 Beispiel 1; Schaffner in Kreuztizer/Schaffner/Stephany, BewG Kommentar 3. Aufl. 2013, § 148 Rz 12). Der nach Abzug des Gebäudewerts verbleibende Teil des Mindestwerts entspricht dem Wert des Grund und Bodens (§ 148 Abs. 4 Satz 1 2. Halbsatz BewG).
- 12 Die Berücksichtigung des Gebäudewerts mit 80 % des Ertragswerts und nicht mit 80 % des Mindestwerts folgt aus dem Wortlaut des Gesetzes. Die in § 148 Abs. 4 Satz 1 1. Halbsatz BewG vorgenommene Verweisung auf § 146

BewG bezieht sich nur auf die dortigen Abs. 2 bis 5 und spart Abs. 6 als den Fall der Mindestbewertung aus. Anhaltspunkte für ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers liegen nicht vor (vgl. Eisele, DStR 2007, 1023, 1025). Vielmehr kommt in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck (BTDrucks 16/2712, S. 88), dass der nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ermittelte Gebäudeertragswert auch in Fällen des Ansatzes des Mindestwerts gelten soll.

- 13** d) Dem Wertansatz des Grund und Bodens mit 20 % des Mindestwerts steht darüber hinaus entgegen, dass der Gebäudewert nach dem Ertragswert gemäß § 146 Abs. 2 bis 5 BewG zu ermitteln ist und die Verwendung unterschiedlicher Wertermittlungsmethoden ohne festen Bezug zum Gesamtwert nicht sicherstellen würde, dass die Werte der beiden wirtschaftlichen Einheiten insgesamt den Mindestwert als Gesamtwert ergeben.
- 14** Dem Gesetzeszweck des § 148 Abs. 1 BewG und der in § 148 Abs. 4 Satz 1 BewG geregelten Aufteilungsmethode ist jedoch zu entnehmen, dass die Werte der wirtschaftlichen Einheiten des belasteten Grundstücks und des Erbbaurechts zusammen dem Gesamtwert, also dem Wert eines unbelasteten bebauten Grundstücks entsprechen sollen (vgl. Wilms in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz Kommentar, § 148 BewG Rz 37). Eine Abhilfe hätte nur der Gesetzgeber durch ausdrückliche Einbeziehung des Mindestwerts als Berechnungsgröße in § 148 Abs. 4 BewG schaffen können (vgl. auch Halaczinsky in Rössler/Troll, a.a.O., § 148 Rz 8; Halaczinsky, ErbStB 2007, 84, 87).
- 15** 2. Die Bewertung nach § 148 Abs. 1 und 4 Satz 1 BewG und die daraus resultierende Schenkungsteuer für den unentgeltlichen Erwerb eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks verletzen nicht das Eigentumsgrundrecht aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG). Das gilt auch, wenn die Erbbauzinsen nicht ausreichen sollten, um die Schenkungsteuer für den Erwerb des erbaurechtsbelasteten Grundstücks zu finanzieren.
- 16** a) Aus Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG lässt sich nicht ableiten, dass die Steuerbelastung beim Erwerb eines Vermögensgegenstands aus dessen Erträgen beglichen werden können muss. Die Schenkungsteuer ist eine Substanzsteuer und deshalb nicht auf die Erträge des zugewendeten Vermögensgegenstands begrenzt. Dies zeigt sich schon darin, dass auch ertraglose Vermögensgegenstände (wie z.B. ein selbstgenutztes Ferienhaus oder Kunstgegenstände) der Schenkungsteuer unterliegen.
- 17** Zwar können sich aus der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Angemessenheit und Zumutbarkeit der Steuerbelastung, Obergrenzen für eine Steuerbelastung ergeben (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, unter C.II.2.b). So ist das Übermaßverbot verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder --anders ausgedrückt-- die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, 116, BStBl II 1978, 441; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Dezember 2013 II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086). Allein die Ermittlungsmethode zur Bewertung eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer durch Festlegung des Aufteilungsmaßstabs führt aber nicht zu einer Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG verletzenden übermäßigen Steuerbelastung. Bewertungsdifferenzen sind als Folge der typisierenden Bewertungsmethode und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass es sich um Wertschätzungen handelt, die stets mit Ungenauigkeiten verbunden sind, grundsätzlich hinzunehmen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1086). Das gilt ebenso für den Streitfall. Der vom FA ermittelte Wert des erbaurechtsbelasteten Grundstücks beträgt ca. 42 % des Mindestwerts (56.500 € : 131.997 €), während die Klägerin einen Ansatz von 20 % des Mindestwerts (= 26.000 €) begehrt.
- 18** b) Im Übrigen ist § 148 BewG auch deshalb nicht wegen eines Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot verfassungswidrig, weil es der Klägerin freigestanden hätte, gemäß § 138 Abs. 4 BewG den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des erbaurechtsbelasteten Grundstücks zu erbringen.
- 19** § 138 Abs. 4 BewG betrifft ausdrücklich u.a. die nach § 148 BewG ermittelten Werte. Deshalb ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (auch) für die wirtschaftliche Einheit "belastetes Grundstück" i.S. des § 148 BewG möglich (vgl. Mannek/Blum, a.a.O., § 148 BewG Rz 41 f.). Die Klägerin hat jedoch für das erbaurechtsbelastete Grundstück kein Wertgutachten vorgelegt.
- 20** 3. Das FG hat durch die Nichteinholung eines Gutachtens zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) verletzt. Der Steuerpflichtige selbst muss ein solches Gutachten einholen und vorlegen. Ihm obliegt die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert einer wirtschaftlichen Einheit gemäß § 138 Abs. 4 BewG (vgl. BFH-Urteil vom 11. Mai 2005 II R 21/02, BFHE 210, 48, BStBl II 2005, 686, zu § 145

Abs. 3 Satz 3 BewG a.F., m.w.N.). Führt der Steuerpflichtige diesen Nachweis nicht, kann das FG von der Wertfeststellung entsprechend den gesetzlichen Vorgaben ausgehen.

**21** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)