

Urteil vom 26. August 2020, II R 43/18

Wirtschaftliche Einheiten beim Erbbaugrundstück

ECLI:DE:BFH:2020:U.260820.IIR43.18.0

BFH II. Senat

BewG § 2 Abs 1, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 157 Abs 3 S 1, BewG § 176 Abs 1, BewG § 192 S 1, BewG § 193 Abs 4, BewG § 194 Abs 2 S 1, BewG § 194 Abs 3, ErbbauV § 1 Abs 1, ErbbauV § 12, WoEigG § 8, WoEigG § 30 Abs 1, WoEigG § 30 Abs 2, AO § 179 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 11, ErbStG § 12 Abs 3

vorgehend FG Münster, 29. August 2018, Az: 3 K 653/17 F

Leitsätze

1. Lasten auf einem Grundstück mehrere Wohnungs- oder Teilerbbaurechte, zerfällt die wirtschaftliche Einheit des Erbbaugrundstücks nach der Verkehrsauffassung in eine entsprechende Anzahl wirtschaftlicher Einheiten.
2. Mit jedem Wohnungs- oder Teilerbbaurecht korrespondiert eine wirtschaftliche Einheit in Gestalt des anteiligen Erbbaugrundstücks.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30.08.2018 - 3 K 653/17 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 06.11.2014 übertrugen die Eltern des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) ihre Miteigentumsanteile an einem Grundstück unentgeltlich auf den Kläger. Das Grundstück ist mit drei Wohn- und Geschäftshäusern und einer Tiefgarage bebaut. Auf dem Grundstück lastet seit 1973 ein bis zum 31.03.2071 bestehendes Erbbaurecht. Dieses ist in der Weise ausgestaltet, dass mit jedem Anteil am Erbbaurecht das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung (Wohnungserbbaurecht) bzw. an bestimmten nicht Wohnzwecken dienenden Räumen (Teilerbbaurecht) verbunden ist. Die so entstandenen Wohnungs- und Teilerbbaurechte waren ab 1974 auf verschiedene Dritte übertragen worden.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte jeweils mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 06.11.2014 für Zwecke der Schenkungsteuer (Feststellungsbescheid) am 01.03.2016 (Schenkung der Mutter) und am 02.03.2016 (Schenkung des Vaters) den Wert eines anteiligen Miteigentumsanteils fest, der im Umfang einem einzelnen Teilerbbaurecht entsprach und den das FA mit Hilfe der Nummer des Aufteilungsplans bezeichnete. Die Art der wirtschaftlichen Einheit stellte es mit "Wohnungseigentum als Erbbaugrundstück" fest. Der Wertermittlung "für das Erbbaugrundstück" im Sachwertverfahren legte es einen im Grundstücksmarktbericht 2014 veröffentlichten Liegenschaftszinssatz des örtlichen Gutachterausschusses von 3,0 % für das Jahr 2013 zugrunde. Dabei ging es von der Grundstücksart "Wohnungseigentum, das nicht wie ein Ein- oder Zweifamilienhaus gestaltet ist", aus.
- 3 Mit Einsprüchen gegen diese beiden sowie weitere Bescheide machte der Kläger geltend, er habe nicht einzelne Wohnungserbbaurechte, sondern Miteigentum an einem Grundstück erworben. Daher seien insgesamt nur zwei

Feststellungsbescheide --einer für die Schenkung seiner Mutter und einer für die Schenkung seines Vaters-- zu erlassen. Zudem begehrte der Kläger die Berücksichtigung eines einheitlich höheren Liegenschaftszinssatzes.

- 4 Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 30.01.2017 als unbegründet zurück. Der Annahme nur einer wirtschaftlichen Einheit pro Schenkung stehe entgegen, dass die Eigentumswohnungen unterschiedlich genutzt würden. Die Bewertung des Erbbaugrundstücks habe hinsichtlich jedes Wohnungs- und Teilerbbaurechts gesondert zu erfolgen, da sie vom Liegenschaftszinssatz abhängen, der an die Grundstücksart (Wohnungs- und Teileigentum) und an die Art der Nutzung (Selbstnutzung oder Vermietung) anknüpfe. Der Grundstücksmarktbericht 2014 enthalte für 2013 ermittelte Liegenschaftszinssätze von 3,0 % für selbst genutztes und 3,9 % für vermietetes Wohnungseigentum.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und hob die Bescheide auf. Festzustellen sei der Wert des Erbbaugrundstücks, nicht der Wert der einzelnen Eigentumswohnungen. Der Kläger habe weder Erbbaurechte noch Eigentumswohnungen, sondern Eigentum an einem mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstück erworben. Erbbaugrundstück und Erbbaurecht seien zu unterscheiden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 2007 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision macht das FA eine Verletzung der §§ 2, 181 und 192 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG) geltend. Es habe keine Eigentumswohnungen bewertet, sondern 98 Grundbesitzwertfeststellungen für das Erbbaugrundstück vorgenommen. Ein Wohnungs- oder Teilerbbaurecht und das anteilige belastete Grundstück stellen je eine wirtschaftliche Einheit dar.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der nicht durch einen Prozessbevollmächtigten gemäß § 62 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vertretene Kläger hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Grundbesitzwert des Erbbaugrundstücks ist in so vielen wirtschaftlichen Einheiten festzustellen, wie Wohnungs- oder Teilerbbaurechte bestellt sind. Eine abschließende Entscheidung ist dem Senat nicht möglich, da der zutreffende Liegenschaftszinssatz nicht festgestellt ist.
- 10 1. Gemäß § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Nach § 12 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Gegenstand der Bewertung sind die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (§ 157 Abs. 3 Satz 1 BewG). Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 BewG).
- 11 a) Bei der Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird die wirtschaftliche Einheit vom Gegenstand des Erwerbs vorgegeben. Die Bestimmung des Erwerbsgegenstands erfolgt nach erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Grundsätzen, die an das Zivilrecht anknüpfen. Wurde ein Miteigentumsanteil an einem Grundstück freigebig zugewendet (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), bildet grundsätzlich der Anteil selbst die wirtschaftliche Einheit. Der zugewendete Anteil kann aber auch in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfallen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.2004 - II R 22/04, BFHE 207, 48, BStBl II 2005, 19, unter II.1.c).
- 12 aa) Zum Grundvermögen gehören gemäß § 157 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 176 Abs. 1 BewG neben dem Grund und Boden, den Gebäuden, den sonstigen Bestandteilen und dem Zubehör auch das Erbbaurecht und das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht sowie Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WoEigG), soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder Betriebsgrundstücke handelt.
- 13 bb) Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden und bestimmt sich daher vornehmlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (BFH-Urteile

vom 03.03.1993 - II R 32/89, BFH/NV 1993, 584, und vom 25.01.2012 - II R 25/10, BFHE 236, 564, BStBl II 2012, 403). Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 1 Satz 4 BewG). Neben objektiven Merkmalen, wie die wesentlich vom Bauordnungs- und Bauplanungsrecht bestimmte örtliche Gewohnheit (BFH-Urteil vom 25.02.1983 - III R 81/82, BFHE 138, 468, BStBl II 1983, 552), sind danach auch subjektive Merkmale, wie die Zweckbestimmung, maßgebend. Letztere müssen jedoch zurücktreten, wenn sie mit objektiven Merkmalen in Widerspruch stehen (BFH-Urteile vom 01.08.1990 - II R 46/88, BFHE 161, 172, BStBl II 1990, 1016, und in BFH/NV 1993, 584, jeweils m.w.N.).

- 14** b) Lasten auf einem Grundstück mehrere Wohnungs- oder Teilerbbaurechte, zerfällt die wirtschaftliche Einheit "Erbbaugrundstück" nach der Verkehrsauffassung in mehrere, der Anzahl nach mit diesen Rechten korrespondierende wirtschaftliche Einheiten. So wie jedes Wohnungs- oder Teilerbbaurecht je eine wirtschaftliche Einheit darstellt, bildet der entsprechende Anteil des Erbbaugrundstücks nach der Verkehrsanschauung je eine wirtschaftliche Einheit für sich.
- 15** aa) Gemäß § 1 Abs. 1 des Erbbaurechtsgesetzes (Erbbaurechtsgesetz) kann ein Grundstück in der Weise belastet werden, dass demjenigen, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (Erbbaurecht). Das aufgrund des Erbbaurechts errichtete Bauwerk gilt als wesentlicher Bestandteil des Erbbaurechts (§ 12 Abs. 1 Satz 1 Erbbaurechtsgesetz). Es gehört nach § 12 Abs. 2 Erbbaurechtsgesetz und § 95 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nicht zu den Bestandteilen des Grundstücks mit der Folge, dass der Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht zugleich Eigentümer der Bebauung ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2014 - II R 25/14, BFHE 248, 207, BStBl II 2015, 343, Rz 12). Erst wenn das Erbbaurecht erlischt, werden die Bestandteile des Erbbaurechts Bestandteile des Grundstücks (§ 12 Abs. 3 Erbbaurechtsgesetz).
- 16** Steht ein Erbbaurecht mehreren gemeinschaftlich nach Bruchteilen zu, können die Anteile gemäß § 30 Abs. 1 WoEigG in der Weise beschränkt werden, dass jedem der Mitberechtigten das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung oder an nicht Wohnzwecken dienenden bestimmten Räumen in einem aufgrund des Erbbaurechts errichteten oder zu errichtenden Gebäude eingeräumt wird (Wohnungserbbaurecht, Teilerbbaurecht). Ein Erbbauberechtigter kann sein Erbbaurecht entsprechend teilen (§ 30 Abs. 2 i.V.m. § 8 WoEigG).
- 17** bb) Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit Erbbaurecht (§ 193 BewG) und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks (§ 194 BewG) gemäß § 192 Satz 1 BewG gesondert zu ermitteln. Das Erbbaurecht und das erbaurechtsbelastete Grundstück bilden danach stets selbständige wirtschaftliche Einheiten.
- 18** cc) Das Wohnungs- oder Teilerbbaurecht spielt für die Bewertung des Erbbaugrundstücks jedoch eine entscheidende Rolle. Nach § 194 Abs. 1 BewG ist der Wert des Erbbaugrundstücks im Vergleichsverfahren nach § 183 BewG zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Grundstück Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen. In allen anderen Fällen bildet der Bodenwertanteil nach § 194 Abs. 3 BewG den Wert des Erbbaugrundstücks. Dieser ist um einen Gebäudewertanteil nach § 194 Abs. 4 BewG zu erhöhen, wenn der Wert des Gebäudes vom Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist. Nach § 194 Abs. 3 Satz 1 BewG ist der Bodenwertanteil die Summe des über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwerts nach § 179 BewG und der über diesen Zeitraum kapitalisierten Erbbauzinsen. Gemäß § 194 Abs. 3 Satz 2 BewG wird der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert in Abhängigkeit vom Zinssatz nach § 193 Abs. 4 BewG und der Restlaufzeit des Erbbaurechts ermittelt. Der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks ergibt sich durch Anwendung des Liegenschaftszinssatzes, der von den Gutachterausschüssen i.S. der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs ermittelt wurde, auf den Bodenwert nach § 179 BewG (§ 193 Abs. 4 Satz 1 BewG). Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, gelten die in § 193 Abs. 4 Satz 2 BewG vorgegebenen Zinssätze.
- 19** dd) Vor diesem Hintergrund entspricht es den Anschauungen des Verkehrs i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG, das Erbbaugrundstück zum Zwecke der Bewertung so aufzuspalten, wie das FA es getan hat. Eine Bewertung des Erbbaugrundstücks kann nicht ohne Berücksichtigung des Erbbaurechts erfolgen. Es wird sowohl der Erbbauzins als auch insbesondere die Restlaufzeit des Erbbaurechts benötigt. Ist das auf einem Erbbaugrundstück lastende Erbbaurecht in mehrere Wohnungs- oder Teilerbbaurechte aufgeteilt worden, können zwar die Erbbauzinsen addiert werden. Bei unterschiedlichen Restlaufzeiten, wie sie ohne weiteres möglich sind, versagen indes die gesetzlichen Bewertungsregeln. Der Gesetzgeber geht in § 194 BewG vielmehr davon aus, dass ein Erbbaugrundstück und ein

Erbaurecht einander gegenüberstehen. Das gilt auch dann, wenn im Einzelfall mehrere, viele oder alle Erbaurechte dieselbe Restlaufzeit aufweisen.

- 20** Zu bewerten sind demnach die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten "mit Wohnungs- oder Teilerbaurecht belasteter Anteil an einem Erbbaugrundstück", auf die sich der Miteigentumsanteil bezieht.
- 21** c) Verfahrensrechtlich hat die Finanzbehörde so viele Feststellungsbescheide zu erlassen, wie wirtschaftliche Einheiten "mit Wohnungs- oder Teilerbaurecht belasteter Anteil an einem Erbbaugrundstück" vorhanden sind. Dem steht nicht entgegen, dass der Bedachte zivilrechtlich und schenkungsteuerrechtlich einen Miteigentumsanteil an einem Erbbaugrundstück erwirbt. Ebenso wenig ist entscheidungserheblich, ob der den einzelnen Wohnungs- und Teilerbaurechten entsprechende Anteil an dem Erbbaugrundstück einzeln veräußerbar ist oder das Erbbaugrundstück nur als Ganzes veräußert werden kann.
- 22** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht abschließend über den Wert der anteiligen Miteigentumsanteile entscheiden, da für den Bewertungsstichtag geltende Liegenschaftszinssätze nicht festgestellt sind.
- 23** a) Die Anwendung von durch die Gutachterausschüsse ermittelten, geeigneten Liegenschaftszinssätzen i.S. des § 193 Abs. 4 Satz 2 BewG setzt voraus, dass die Zinssätze für den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) ermittelt wurden. Auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung oder der Veröffentlichung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss kommt es für ihre zeitliche Anwendung nicht an. Sind zum Zeitpunkt der Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Erbschaftsteuer den Finanzbehörden keine geeigneten Liegenschaftszinssätze mitgeteilt worden --etwa weil die durch den Gutachterausschuss berechneten und den Finanzbehörden übermittelten Liegenschaftszinssätze nicht den Wertermittlungsstichtag umfassen--, sind die gesetzlichen Liegenschaftszinssätze heranzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2019 - II R 13/16, BFHE 266, 51, Rz 20 f.).
- 24** b) Im Streitfall sind die Schenkungen am 06.11.2014 notariell beurkundet worden (Bewertungsstichtag). Das FA hat für die Bewertung des anteiligen Miteigentumsanteils den Grundstücksmarktbericht 2014 des örtlichen Gutachterausschusses herangezogen. Die dort veröffentlichten Liegenschaftszinssätze sind jedoch für das Jahr 2013 ermittelt worden. Das FG wird im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob für den Bewertungsstichtag durch den örtlichen Gutachterausschuss ermittelte, geeignete Liegenschaftszinssätze vorhanden sind. Andernfalls sind die gesetzlichen Liegenschaftszinssätze gemäß § 193 Abs. 4 Satz 2 Nrn. 1 oder 2 BewG heranzuziehen.
- 25** 3. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de