

Gutachten des Deutschen Notarinstituts

Abruf-Nr.: 178670

letzte Aktualisierung: 14. August 2020

ErbStG § 9; BewG § 179

Maßgebender Zeitpunkt für die Wertermittlung bei einer Schenkung; maßgebender Bodenrichtwert

I. Sachverhalt

Am 19. Dezember 2018 wurde eine Grundstücksübergabe an die beiden Kinder (unter Nießbrauchsvorbehalt und Rückforderungsrecht) beurkundet. Vereinbart war, vorbehaltlich des Nießbrauchs, der sofortige Besitzübergang zum Termin der Beurkundung. Die Urkunde war auch mit Unterschriftsleistung am 19. Dezember unmittelbar wirksam (also keine schwebende Unwirksamkeit durch öffentlich-rechtliche Genehmigung oder durch vollmachtlos Handelnde etc.). Die Anzeige an das Finanzamt erfolgte noch im Dezember 2018, ebenso die Einreichung zum Grundbuchamt.

Zum 1. Januar 2020 wurden sodann turnusgemäß die neuen Bodenrichtwerte festgestellt. Die Veröffentlichung der Bodenrichtwerttabellen hat das Landratsamt ca. März/April 2019 vorgenommen.

Das Finanzamt – Schenkungsteuerstelle – hat den Vorgang offenbar im Frühjahr 2019 bearbeitet und dabei die Bodenrichtwerte nicht zum Datum der Beurkundung, sondern die höheren Werte zum Zeitpunkt der Bearbeitung durch das Finanzamt zugrunde gelegt.

II. Frage

Ist diese Handhabung rechtmäßig?

III. Zur Rechtslage

1. Steuerentstehung bei Schenkungen

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entsteht die Steuer bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Grundsätzlich ist eine Schenkung oder freigebige Zuwendung ausgeführt, wenn der Bedachte das erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden soll.

Bei Grundstücksschenkungen entsteht die Steuer bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vertragsparteien die Auflassung erklärt haben und die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch von den Berechtigten bewilligt worden ist, der Schenker also alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan hat und der Beschenkte jederzeit seine Ein-

tragung als Eigentümer in das Grundbuch beantragen und damit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung herbeiführen kann (Gebel, in: Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Loseblatt, § 9 Rn. 94 ff.; Meincke, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 9 Rn. 50 ff.). Diese Vorverlegung des steuerlichen Ausführungszeitpunkts einer Grundstücksschenkung auf einen Zeitpunkt vor Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch (§ 873 Abs. 1 BGB) ist im Hinblick darauf geschehen, dass der Schenker damit alles zur Bewirkung der Leistung erforderliche getan hat.

Die Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchs oder eines Wohnrechts sowie die üblicherweise damit verbundenen Regelungen stellen keinen Grund dar, die Grundstücksübertragung schenkungsteuerlich nicht anzuerkennen (BFH, Urt. v. 22.9.1982 – II R 61/80, juris; BFH, Urt. v. 13.9.1989 – II R 67/86, juris). Der Steuerentstehung steht es auch nicht entgegen, wenn die Zuwendungen mit Rücktrittsklauseln, Widerrufsvorbehalten oder sog. Rückschenkungsklauseln verbunden sind, oder ein gesetzlicher Rücktrittsgrund greift. **Da das Erbschaftsteuerrecht allein auf die Zivilrechtslage abstellt und das wirtschaftliche Eigentum unbeachtlich ist, liegt nach dem BFH eine schenkungsteuerlich anzuerkennende Zuwendung selbst dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum beim Schenker verbleibt. Eine Schenkung i. S. d. Erbschaftsteuergesetzes wird (im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht) nach der h. M. auch dann anerkannt, wenn ein freier Widerrufsvorbehalt vereinbart wird** (BFH, Urt. v. 13.9.1989 – II R 67/86, juris; Viskorf/Schuck, ErbStG, 5. Aufl. 2017, § 7 Rn. 102-106; Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Aufl. 2017, § 7 Rn. 216; Gebel, § 7 Rn. 54). Zu beachten ist dann allerdings, dass **für die einkommensteuerliche Beurteilung** ein freier Widerrufsvorbehalt dazu führen kann, dass eine Einkunftsquelle nicht übergegangen ist.

2. Bedarfsbewertung; maßgebender Zeitpunkt; Wertermittlung

Die Bereicherung i. S. d. Erbschaft- bzw. Schenkungsteuergesetzes wird ermittelt, indem von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Steuerwert der Leistung des Schenkers (Grundstückswert) die übernommenen Verbindlichkeiten sowie Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben nach § 10 Abs. 5 ErbStG mit dem nach § 12 ErbStG ermittelnden Wert abgezogen werden (Erbschaftsteuerrichtlinien 2011, RE 7.4 Abs. 1).

Für die Wertermittlung ist, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend (so § 11 ErbStG). Dieser **Bewertungstichtag** hat somit umfassende Bedeutung, wenn es darum geht, die entstandene Erbschaft- und Schenkungsteuer zu ermitteln. Die Schenkungsteuer/Erbschaftsteuer ist somit eine „Stichtagssteuer“. (vgl. hierzu auch Moench/Weinmann, ErbStG, Loseblatt, § 11 Rn. 2). Nach dem Stichtag eintretende Ereignisse, die die beim Erwerber begründete Bereicherung ändern, können bei der Wertermittlung daher grundsätzlich nicht berücksichtigt werden (so Pahlke, in: Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 7. Aufl. 2020, § 11 Rn. 20 ff.).

Nach § 12 ErbStG i. V. m. §§ 151, 157 ff. BewG werden die Grundbesitzwerte **unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungstichtag festgestellt**. Dieser „Feststellungszeitpunkt“ ergibt sich – wie bereits oben ausgeführt – aus dem Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer (vgl. hierzu auch Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Loseblatt, § 151 Rn. 15, 16).

Die Bewertung des Grundbesitzes im Einzelnen ist in den §§ 176-198 BewG geregelt. Abhängig von der Grundstücksart erfolgt die Bewertung nach dem Vergleichsverfahren, dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren (§ 182 BewG).

Bei der Anwendung des **Vergleichsverfahrens** werden Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art nicht berücksichtigt. Will man deren Berücksichtigung erreichen, so sollten die Erfolgsaussichten eines Verkehrswertgutachtens geprüft werden (so Kreuziger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl. 2018, § 184 BewG Rn. 10). Erfolgt eine Bewertung im **Ertragswertverfahren**, so wird der Bodenwert des bebauten Grundstücks wie der eines unbebauten Grundstücks ermittelt. Insoweit können sich Baubeschränkungen dann abbilden, wenn dies bei den amtlich festgestellten Bodenrichtwerten berücksichtigt ist. Zu beachten ist hierbei, dass der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nur hinsichtlich des unbebauten Grundstücks nicht geführt werden kann; der gemeine Wert kann nur für die gesamte wirtschaftliche Einheit (bebautes Grundstück) erbracht werden (Kreuziger/Schaffner/Stephany, BewG, 4. Aufl. 2018, § 194 Rn. 3; Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht – BewG/ErbStG, 2020, § 184 Rn. 10-12). Erfolgt eine Bewertung im **Sachwertverfahren**, erfolgt auch hier – wie im Ertragswertverfahren – eine getrennte Erfassung von Bodenwert und Gebäudewert. Der sich aus der Addition von Bodenwert und Gebäudewert ergebende vorläufige Sachwert ist dann mittels einer Wertzahl an den gemeinen Wert anzupassen. Auch hier kann Überbewertungen (insbesondere auch im Hinblick auf die Alterswertminderung oder die Marktanpassung) nur dadurch entgegengetreten werden, dass ein niedrigerer gemeiner Wert durch ein Sachverständigengutachten (§ 198 BewG) nachgewiesen wird.

Damit sich die typisierende Betrachtung für den Steuerpflichtigen nicht nachteilig auswirkt, **kann der Steuerpflichtige nach § 198 BewG nachweisen, dass der tatsächliche Wert des Grundstücks (Verkehrswert) am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelte Grundbesitzwert.** Nach § 198 S. 2 BewG gelten für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts grundsätzlich die aufgrund des § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften. Gelingt den Steuerpflichtigen der Nachweis, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach §§ 179, 182-196 BewG ermittelte Wert, besteht eine Rechtspflicht des Finanzamts auf diesen Ansatz (so Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Loseblatt, Std.: August 2019, § 198 Rn. 6). Der Steuerpflichtige hat die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert und nicht eine bloße Darlegungslast; die Vorlage von Auszügen aus der Kaufpreissammlung beispielsweise erfüllt diese Voraussetzung nicht (so RB 198 Erbschaftsteuerrichtlinien 2019). Im Weiteren führt die Finanzverwaltung aus, dass als Nachweis regelmäßig ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich ist (RB 198, Abs. 3 S. 1). Das Gutachten muss ferner ordnungsmäßig erstellt sein. Enthält das Gutachten Mängel (methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), ist es zurückzuweisen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich (so RB 198, Abs. 3 m. w. Hinweisen, welche Anforderungen an ein Gutachten gestellt werden). **Gutachten vom örtlichen Gutachterausschuss oder einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken werden von der Finanzverwaltung im Grundsatz anerkannt. Gutachten von „anderen“ Sachverständigen werden von den Finanzbehörden kritisch gesehen** (vgl. hierzu auch Halaczinsky, BewG § 198 Rn. 15, 16).

Hinweisen möchten wir ferner darauf, dass Nießbrauchrechte, die bei der Ermittlung des gemeinen Wert im Sachverständigengutachten bereits wertmindernd in Ansatz gebracht

worden sind, nicht nochmals als Verbindlichkeit im Rahmen des § 10 Abs. 5 ErbStG in Abzug gebracht werden können. Dies ist in § 10 Abs. 6 S. 6 ErbStG ausdrücklich geregelt.

3. Ansatz des Bodenrichtwerts (§ 179 BewG) bei Grundstücksbewertungen im Ertragswert- und Sachwertverfahren

Nach der Regelung in § 179 BewG bestimmt sich der Wert unbebauter Grundstücke regelmäßig nach ihrer Fläche und den Bodenrichtwerten (§ 196 BauGB). Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen nach dem BauGB zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen.

Die Bewertungsvorschrift des § 179 BewG für unbebaute Grundstücke ist auch bei der Bewertung der bebauten Grundstücke im Rahmen des **Ertragswert- und Sachwertverfahren** von Bedeutung (Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG § 179 Rn. 16; Rössler/Troll, BewG § 179 Rn. 13). Denn der Grundbesitzwert im Ertragswertverfahren setzt sich aus dem Gebäudeertragswert und dem nach § 179 BewG zu ermittelnden Bodenwert zusammen (so § 184 BewG) und es ist mindestens der Bodenwert anzusetzen (§ 184 Abs. 3 S. 2 BewG). Auch im Sachwertverfahren erfolgt eine getrennte Ermittlung von Gebäudewert und dem nach § 179 BewG zu ermittelnden Bodenwert (§ 189 BewG).

Nach dem Gesetzeswortlaut ist bei der Wertermittlung stets der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt zu ermitteln war (so § 179 S. 2 u. S. 3 BewG).

Die Finanzverwaltung führt in den aktuellen Richtlinien (ErbStR 2019) unter RB 179.2 Folgendes aus:

„Bei der Wertermittlung ist der Bodenrichtwert anzusetzen, dessen turnusmäßige Ermittlung dem Bewertungsstichtag vorausging. Es kommt somit nicht darauf an, wann der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert tatsächlich ermittelt und dem Finanzamt mitgeteilt hat (so RB 179.2 Abs. 1 S. 1 u. 2).

Die Finanzverwaltung bildet hierzu folgendes Beispiel (unter HB 179.2, Stichwort: „anzusetzender Bodenrichtwert“):

„Zum 3.1.2018 wird ein unbebautes Grundstück verschenkt. Der Gutachterausschuss hat zuletzt zum 31.12.2015 einen Bodenrichtwert von 200 Euro/qm ermittelt. In seiner Sitzung im April 2018 ermittelt der Gutachterausschuss zum 31.12.2017 einen Bodenrichtwert von 230,00 Euro/qm. Der Gutachterausschuss teilt den Bodenrichtwert dem Finanzamt erst im Mai 2018 mit. Bei der Bewertung des unbebauten Grundstücks muss das Finanzamt von einem Bodenrichtwert von 230,00 Euro/qm ausgehen. Dies ist der turnusmäßig zuletzt vor dem Bewertungsstichtag vom Gutachterausschuss zu ermittelnde Wert“.

Schaffner (in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG) bildet ein ähnliches Beispiel wie die Finanzverwaltung und weist darauf hin, dass bei der Wertermittlung stets der Bodenrichtwert anzusetzen ist, dessen turnusmäßige Ermittlung dem Bewertungsstichtag vorausging. Wann der Wert ermittelt worden ist und wann er dem Finanzamt mitgeteilt wird, sei nicht von Bedeutung.

Nach § 196 BauGB (in der Fassung vom 3.11.2017) sind die Bodenrichtwerte jeweils zum Ende jedes zweiten Kalenderjahres zu ermitteln, wenn nicht eine häufigere Ermittlung bestimmt ist. Für Zwecke der steuerlichen Bewertung des Grundbesitzes sind Bodenrichtwerte nach ergänzenden Vorgaben der Finanzverwaltung zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt oder sonstigen Feststellungszeitpunkten zu ermitteln (so § 196 Abs. 1 S. 5 u. S. 6 BauGB).

Aufgrund der Ermächtigung des § 199 Abs. 2 Nr. 4 BauGB können die Landesregierungen jedoch auch jährliche Bodenrichtwertermittlungen vorschreiben. Dem Gutachterausschuss bleibt es ferner unbenommen, im Interesse einer noch größeren Grundstücksmarkttransparenz freiwillig jährliche Erhebungen vorzunehmen (so BeckOK-BauGB/Federwisch, 49. Ed., Std.: 1.11.2018, § 196 Rn. 9).

4. Ergebnis:

In dem vorliegenden geschilderten Sachverhalt wird unterstellt, dass bereits zum 19.12.2018 der Schenker alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan hat und der Beschenkte jederzeit seine Eintragung als Eigentümer in das Grundbuch beantragen und damit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung herbeiführen konnte. Dieser Zeitpunkt ist dann auch maßgebend für die Wertermittlung (= Bewertungsstichtag). Für die Wertermittlung ist daher der Bodenrichtwert anzusetzen, dessen turnusmäßige Ermittlung diesem Bewertungsstichtag (19.12.2018) vorausging. Je nachdem, zu welchem Zeitpunkt der letzte Bodenrichtwert vom Gutachterausschuss nach dem BauGB ermittelt wurde, wäre dies daher der Bodenrichtwert zum 31.12.2017 (sofern zu diesem Zeitpunkt ein Bodenrichtwert ermittelt wurde) oder aber zum 31.12.2016. Ein Bodenrichtwert, der auf einen Zeitpunkt nach dem Entstehen der Schenkungsteuer festgestellt wird, kann nach unserer Auffassung hingegen nicht in Ansatz gebracht werden.