

## Dritter Abschnitt Bemessungsgrundlage

### § 8 Grundsatz

- (1) Die Steuer bemißt sich nach dem Wert der Gegenleistung.
- (2) Die Steuer wird nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 bis 4 des Bewertungsgesetzes bemessen:
1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist;
  2. bei Umwandlungen auf Grund eines Bundes- oder Landesgesetzes, bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage;
  3. in den Fällen des § 1 Abs. 2a und 3.

Erstreckt sich der Erwerbsvorgang auf ein noch zu errichtendes Gebäude oder beruht die Änderung des Gesellschafterbestandes im Sinne des § 1 Abs. 2a auf einem vorgefaßten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist der Wert des Grundstücks abweichend von § 138 Abs. 1 Satz 1 Bewertungsgesetz nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend.

Inhalt	Rz.
1. Vorbemerkung .....	1
2. Gegenstand des Erwerbsvorgangs .....	2
3. Gegenleistung .....	3–13
3.1 Begriff und Umfang der Gegenleistung .....	3–8
3.2 Gesamtgegenleistung und deren Aufteilung .....	9–10
3.3 Inhalt und Bewertung der Gegenleistung .....	11–13
4. Grundbesitzwert bzw. Grundstückswert als Bemessungsgrundlage ....	14–42
4.1 Allgemeines .....	14
4.2 Verfassungskonformität des § 8 Abs. 2 GrEStG .....	15
4.3 Anwendungsfälle des § 8 Abs. 2 GrEStG .....	16–25
4.3.1 Nicht vorhandene oder nicht zu ermittelnde Gegenleistung (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG) .....	16–17
4.3.2 Umwandlungen, Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG) .....	18–22
4.3.3 Fälle des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG (§ 8 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 GrEStG)	23–24
4.3.4 Besteuerung nach Maßgabe des künftigen Grundstückszustands (§ 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG) .....	25
4.4 Werte i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG .....	26–41

4.4.1	Grundbesitzwerte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bzw. Betriebsgrundstücke .....	27–29
4.4.2	Grundbesitzwerte (Grundstückswerte) für unbebaute und bebaute Grundstücke .....	30–41
4.5	Verfahren zur Feststellung von Grundbesitzwerten .....	42

## Erläuterungen

### 1. Vorbemerkung

- 1 Die Vorschrift des § 8 Abs. 1 GrEStG bestimmt – wie bereits die vorangegangene Vorschrift des § 10 Abs. 1 GrEStG 1940 –, dass sich die Steuer grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung bemisst (**Regelbemessungsgrundlage**). Abweichend hiervon kommt ein anderer Wert als Bemessungsgrundlage nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 GrEStG in Betracht. Als in den einschlägigen Fällen ausnahmsweise anzusetzender Wert war bis zum 31.12.1996 der Wert des Grundstücks (Einheitswert, vgl. § 10 GrEStG a.F.) maßgebend. Mit Art. 7 Nr. 3 des Jahressteuergesetzes 1997 v. 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049; BStBl II 1997, BStBl I 1996, 1523) wurde dann geregelt, dass für die Bemessung der Steuer in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG nicht mehr auf die bisherigen Einheitswerte abzustellen, sondern an die – im Rahmen einer Einzelbewertung zu ermittelnden – Grundbesitzwerte des § 138 Abs. 2 und 3 BewG anzuknüpfen ist. Eine entsprechende Bewertung des Grundbesitzes soll anlassbezogen, d.h. bei Vorliegen eines diesbezüglichen Erwerbsvorgangs vorgenommen werden (**Bedarfsbewertung**). Diese Änderung gilt für Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.1996 verwirklicht worden sind bzw. werden (§ 23 Abs. 4 GrEStG).

Nach der ursprünglichen Zielsetzung des Gesetzgebers sollte mit § 8 Abs. 2 GrEStG 1983 erreicht werden, dass bei Rechtsvorgängen über Grundstücke, bei denen keine Gegenleistung erbracht wird, als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer die Grundbesitz- bzw. Grundstückswerte des § 138 Abs. 2 und 3 BewG zugrunde gelegt werden können. Dieser Zielsetzung wird die Vorschrift allerdings nicht gerecht, weil in den Fällen des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG eine Gegenleistung durchaus vorhanden ist.

### 2. Gegenstand des Erwerbsvorgangs

- 2 Für den Ansatz der Bemessungsgrundlage ist zunächst von grundlegender Bedeutung, was als Gegenstand des Erwerbsvorgangs anzusehen ist. Das ist zunächst das

Grundstück (§ 2 GrEStG) in seinem tatsächlichen Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs. Für die Anwendung des § 8 GrEStG kann maßgebender Gegenstand des Erwerbsvorgangs aber auch ein Grundstück in seinem künftigen Zustand sein, also z.B. bei einem zunächst unbebauten Grundstück das Grundstück in bebautem Zustand oder bei einem Grundstück mit aufstehendem, renovierungsbedürftigen Gebäude das Grundstück mit dem renovierten Gebäude. Für den Umfang der Bemessungsgrundlage, also sowohl für die Bestimmung der Gegenleistung in den Fällen des § 8 Abs. 1 GrEStG als auch für die Ermittlung des Grundbesitz- bzw. Grundstückswerts in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG, kommt es mithin entscheidend darauf an, was im Einzelfall zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs bestimmt wurde (vgl. BFH v. 15.3.2001, II R 39/99, BStBl II 2002, 93; BFH v. 21.3.2007, II R 67/05, BStBl II 2007, 614; und BFH v. 30.3.2009, II R 62/06, BFH/NV 2009, 1707). Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gegenstands des Erwerbsvorgangs ist zunächst immer das tatbestandserfüllende Rechtsgeschäft, also bei § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG regelmäßig die kaufvertraglich begründete Übereignungsverpflichtung (vgl. *Sack*, in Boruttau, GrEStG, 16. Auflage, § 9 GrEStG Rz. 161; *Pahlke*, in Pahlke/Franz, GrEStG, 3. Auflage, § 9 GrEStG Rz. 4; und BFH v. 30.3.2009, II R 62/06, BFH/NV 2009, 1707). Nicht Gegenstand des Erwerbsvorgangs kann jedoch das Grundstück in einem bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (z.B. Kaufvertrag) zeitlich zurückliegenden Zustand sein.

### 3. Gegenleistung

#### 3.1 Begriff und Umfang der Gegenleistung

§ 8 Abs. 1 GrEStG bestimmt, dass sich die Steuer grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung bemisst. Ohne den Begriff der Gegenleistung selbst zu definieren, knüpft die Vorschrift ersichtlich an den Gegenleistungsbegriff des bürgerlichen Rechts an. Es kommt daher vornehmlich darauf an, was die Vertragsparteien i. S. d. § 433 Abs. 2 BGB als Kaufpreis vereinbaren. 3

Zur Gegenleistung i. S. d. § 8 Abs. 1 GrEStG gehört nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt (z.B. BFH v. 6.12.1989, II R 95/86, BStBl II 1990, 186; BFH v. 25.11.1992, II R 67/89, BStBl II 1993, 308; BFH v. 23.10.2002, II R 81/00, BStBl II 2003, 199; BFH v. 11.2.2004, II R 31/02, BStBl II 2004, 521; und BFH v. 30.3.2009, II R 62/06, BFH/NV 2009, 1707). Leistungen des Veräußerers eines Grundstücks an den Erwerber können nach dieser Definition keine Gegenleistung sein (vgl. hierzu auch BFH v. 26.10.1977, II R 115/69, BStBl II 1978, 201).

Zum Umfang der Gegenleistung gehört aber nicht nur das, was der Veräußerer vom Erwerber aufgrund der vertraglichen Verpflichtung einfordern kann, sondern auch das, wozu sich ein Dritter zu leisten verpflichtet hat (§ 9 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG). Ebenso zählt zum grunderwerbsteuerlichen Gegenleistungsbegriff nicht nur die Leistung, zu der sich der Erwerber gegenüber dem Veräußerer verpflichtet hat, sondern auch das, wozu er sich einem Dritten gegenüber verpflichtet hat. Ein „synallagmatisches Austauschverhältnis im engeren Sinne“ ist insoweit aber nicht gefordert (vgl. *Viskorf*, in Boruttau, GrEStG, 16. Auflage, § 8 GrEStG Rz. 16 unter Hinweis auf BFH v. 23.4.1980, II R 84/75, BStBl II 1980, 595).

Entscheidend für das Vorliegen einer Gegenleistung ist die **kausale Verknüpfung** zwischen der Leistung, die als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt wird, mit der Leistung, die für die Veräußerung empfangen wird. Daher kann auch nicht allein ausschlaggebend sein, was die Vertragsparteien in einem Vertrag ausdrücklich als Gegenleistung bezeichnet haben, vielmehr ist darauf abzustellen, zu welcher Leistung der Erwerber sich verpflichtet, um das Grundstück in dem Zustand zu erhalten, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht worden ist. Nicht zur Gegenleistung rechnen danach solche Leistungen des Erwerbers, die nicht den der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorgang betreffen, also insbesondere Leistungen, die für eine andere Leistung des Veräußerers aufgewendet werden als für dessen Verpflichtung, das Eigentum an dem Grundstück zu verschaffen. Auch Leistungen des Grundstückserwerbers, die nicht auf Basis der o. a. kausalen Verknüpfung erbracht werden, sondern auf anderen Motiven beruhen, können nicht als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung behandelt werden. Ein derartiger Fall liegt z. B. vor, wenn der Erwerber eines Grundstücks aus Anlass (gelegentlich) eines solchen Erwerbs einem Dritten einen Geldbetrag zuwendet.

Dient die Bezeichnung Kaufpreis nur als Rechengröße, ist sie nicht Bemessungsgrundlage für die Grundwerbsteuer (BFH v. 30.3.2009, II R 1/08, BFH/NV 2009, 1666). Es ist auch nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was der Käufer nach dem Inhalt des Vertrags als Gegenleistung (Kaufpreis) zu erbringen hat (BFH v. 1.10.1975, II R 84/70, BStBl II 1976, 128; und BFH v. 16.2.1994, II R 114/90, BFH/NV 1995, 65).

- 4 Nicht als Gegenleistung anzusehen sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs außerdem Leistungen, die ausschließlich dem Erwerber selbst zugute kommen (vgl. BFH v. 6.12.1995, II R 46/93, BFH/NV 1996, 578). Bei solchen nur für sich selbst bewirkten Leistungen des Erwerbers – sog. **eigennützigen Erwerberleistungen** – mangelt es an einer gegenüber einem anderen erbrachten Leistung, so dass man insoweit schon begrifflich von keiner Gegenleistung sprechen kann. Hierzu gehört z. B. der Fall, dass sich der Erwerber eines unbebauten Grundstücks im Kaufvertrag zur Bebauung des Grundstücks verpflichtet und diese dann in der

Folge selbst vornimmt. Die vom Erwerber aufgewendeten Baukosten kommen ihm ausschließlich selbst zugute und sind daher nicht Bestandteil der Gegenleistung (vgl. BFH v. 9.8.1989, II B 74/89, BFH/NV 1990, 596; sowie BFH v. 6.12.1995, II R 46/93, BFH/NV 1996, 578; BFH v. 16.1.2002, II R 16/00, BStBl II 2002, 431; und BFH v. 23.10.2002, II R 81/00, BStBl II 2003, 199). Ein weiterer Fall einer eigennützigen Erwerberleistung kann eine vom Grundstückserwerber übernommene Verpflichtung zur Sanierung eines mit Altlasten kontaminierten Grundstücks sein (vgl. BFH v. 30.3.2009, II R 62/06, BFH/NV 2009, 1707). Entsprechendes gilt für eingegangene Verpflichtungen des Erwerbers zur Gebäuderenovierung (vgl. FG Niedersachsen v. 16.8.1990, III 530/89, EFG 1991, 275), zur Durchführung von Abbruchmaßnahmen oder Bodenverdichtungsmaßnahmen (FG Münster v. 29.1.1997, 8 K 2154/94 GrE, EFG 1997, 819) oder zur Wiederaufforstung (RFH v. 23.9.1931, II A 372/31, RStBl 1931, 853). Zu den eigennützigen Erwerberleistungen rechnen auch Eigenleistungen des Erwerbers im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks mit einem noch zu errichtenden Gebäude (vgl. BFH v. 1.12.1982, II R 58/81, BStBl II 1983, 336; und BFH v. 18.7.1990, II R 41/88, BStBl II 1990, 921) sowie die im Rahmen einer Gruppenselbsthilfe erbrachten Eigenleistungen (vgl. koordinierter Ländererlass, z.B. FinMin Baden-Württemberg v. 30.12.1985, S 4521 A – 30/85).

Für (gesetzliche) **Leistungspflichten des Erwerbers, die auf öffentlichem Recht beruhen** (z.B. Erschließungsbeiträge gem. §§ 127ff. BauGB, Altlastensanierung) gelten Besonderheiten. Grundsätzlich hat der Erwerber eines Grundstücks die mit diesem verbundenen Lasten, zu denen auch die öffentlichen Lasten gehören, erst ab dem Zeitpunkt der Übergabe des Grundstücks zu tragen (vgl. § 446 S. 2 BGB). Verpflichtet sich der Erwerber vertraglich gegenüber dem Veräußerer zur Übernahme einer künftig entstehenden Abgabenlast, so ist darin keine grunderwerbsteuerliche Gegenleistung zu sehen. Denn der Erwerber übernimmt hier lediglich eine Leistung, die ihn im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Abgabepflicht ohnehin treffen würde. Etwas anderes gilt dann, wenn der Grundstückserwerber vom Veräußerer eine Abgabepflicht übernimmt, die in dessen Person bereits entstanden war. Die übernommene Schuld ist in die Gegenleistung einzubeziehen. Die Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand können hinsichtlich öffentlich-rechtlicher Abgabepflichten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht angewendet werden. Die Qualifizierung einer nach öffentlichem Recht zu erbringenden Leistung als Gegenleistung hängt daher maßgeblich davon ab, in welchem tatsächlichen Zustand das Grundstück Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist (BFH v. 15.3.2001, II R 39/99, BStBl II 2002, 93) und wann die öffentlich-rechtliche Abgabepflicht entsteht. Dieser Beurteilung kommt in der Praxis insbesondere bei der Frage Bedeutung zu, ob Erschließungskosten Teil der Gegenleistung sind (zur grunderwerbsteuerrechtlichen Behandlung von Erschließungskosten und

5

anderen Anliegerbeiträgen als Teil der Gegenleistung vgl. ausführlich § 9 GrEStG Rz. 26b bis 26l).

- 6 Die **Gegenleistung** ist auch dann Bemessungsgrundlage, wenn sie **erheblich unter dem Verkehrswert des Grundstücks** oder dem nach § 8 Abs. 2 GrEStG maßgeblichen Grundstückswert liegt (BFH v. 27.2.1952, II 129/51 U, BStBl III 1952, 98; und BFH v. 6.12.1989, II R 95/86, BStBl II 1990, 186; BFH v. 26.2.2003, II B 54/02, BStBl II 2003, 778). Daraus folgt, dass in den Fällen, in denen aufgrund besonderer Umstände ein Kaufpreis von 1 EUR als Gegenleistung vereinbart wurde und dieser Kaufpreis auch die tatsächlichen Wertverhältnisse abbildet, ein Anwendungsfall des § 8 Abs. 1 GrEStG vorliegt, der eine Heranziehung des § 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ausschließt (vgl. BFH v. 12.7.2006, II R 65/04, BFH/NV 2006, 2128). Auch nach Auffassung des FG Hamburg v. 29.12.2008, 3 K 128/08 (DStRE 2009, 1011) kann ein Kaufpreis von 1 EUR eine ernsthafte und nicht nur symbolische Gegenleistung darstellen, wenn der Erwerber einen hohen Sanierungsaufwand zu erbringen und keine Gewinnabsicht hat. Demgegenüber hat das FG Brandenburg v. 4.7.2006, 3 K 1276/03, EFG 2006, 1781, § 8 Abs. 2 GrEStG in einem Fall angewandt, in dem ein erheblicher Substanzwert einem negativen Ertragswert gegenüberstand. Die Übernahme des unternehmerischen Risikos und der Eintritt in die unternehmerischen Verpflichtungen (z.B. Arbeitsverträge) sowie die Verpflichtung zur Fortführung des Betriebs sind grundsätzlich nicht als Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinne zu qualifizieren (BFH v. 7.12.1994, II R 9/92, BStBl II 1995, 268). Dies gilt auch für die Fälle, in denen sich der Erwerber eines Grundstücks verpflichtet, bestimmte Investitionen zu tätigen bzw. eine bestimmte Zahl von Arbeitnehmern zu beschäftigen. Die Grunderwerbsteuer ist in diesen Fällen aus dem Wert i.S.d. § 8 Abs. 2 GrEStG zu bemessen.

Zur Bemessungsgrundlage beim **Erwerb kontaminierter Grundstücke** und bei **Übernahme von Investitions- und Beschäftigungsgarantien** vgl. die hierzu ergangenen koordinierten Ländererlasse, z.B. FinMin Baden-Württemberg v. 6.8.1993, S 4500/30, in der durch Erlass v. 21.8.1996 geänderten Fassung und § 9 GrEStG Rz. 31b).

Auf eine vereinbarte, extrem niedrige oder **symbolische Gegenleistung** ist jedoch dann nicht abzustellen, wenn sie in einem krassen Missverhältnis zu dem Wert des übertragenen Grundstücks steht und ihr deshalb kein ernsthafter Gegenleistungscharakter beigemessen werden kann (vgl. BFH v. 7.12.1994, II R 9/92, BStBl II 1995, 268; und BFH v. 6.12.1995, II R 46/93, BFH/NV 1996, 578). Ein solcher lediglich „symbolischer Kaufpreis“ (z.B. 1 EUR) wird zwar in den seltensten Fällen im Grundstückskaufvertrag als solcher bezeichnet werden. Darauf kommt es für den Nichtansatz dieses symbolischen Kaufpreises als Gegenleistung i.S.d. § 8 Abs. 1 GrEStG aber auch nicht an.

Die nähere Abgrenzung des Gegenleistungsbegriffs ergibt sich aus § 9 GrEStG. Da die Besteuerungsgrundlage der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG) nur in den in § 8 Abs. 2 GrEStG beschriebenen Fällen entfällt, müssen zwangsläufig Definitionen und Zurechnungen des § 9 GrEStG sinngemäß auch für diejenigen Fälle gelten, die in der Enumeration des § 9 GrEStG nicht explizit aufgeführt sind.

Durch die Verwendung des Ausdrucks „als Gegenleistung gelten“ in § 9 GrEStG ist nicht etwa eine auf den jeweiligen Aussagebereich beschränkte Fiktion aufgestellt worden, sondern eine **Legaldefinition** der Erweiterung des **grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistungsbegriffs**, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff hinausgeht (vgl. BFH v. 17.9.1975, II R 42/70, BStBl II 1976, 126; und BFH v. 16.2.1977, II R 89/74, BStBl II 1977, 671). § 9 Abs. 1 GrEStG umschreibt die Gegenleistung für die wichtigsten Erwerbsvorgänge (vgl. Gesetzesbegründung in RStBl 1940, 387 und 406), woraus aber nicht der Schluss gezogen werden darf, dass in den dort nicht aufgeführten Fällen keine Gegenleistung vorhanden wäre; § 9 Abs. 1 GrEStG ist demzufolge auch in solchen Fällen anzuwenden, die in der Aufzählung nicht ausdrücklich enthalten sind (vgl. BFH v. 25.7.1979, II R 55/76, BStBl II 1979, 692; und BFH v. 23.4.1980, II R 84/76, BStBl II 1980, 595).

7  
Grunderwerbsteuerliche Gegenleistungen können unter bestimmten Voraussetzungen auch **Vorleistungen des Erwerbers** eines Grundstücks sein, also Leistungen, die dieser bereits vor dem Grundstückserwerb bzw. vor der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs erbringt (vgl. BFH v. 3.12.1975, II R 122/70, BStBl II 1976, 299). Auch **zukünftige Leistungen des Erwerbers** sind Teil der Gegenleistung, wenn er sich dazu gegenüber dem Veräußerer verpflichtet hat oder damit den ursprünglich vereinbarten Kaufpreis aufbessern will (vgl. BFH v. 10.6.1969, II 172/74, BStBl II 1969, 668). Nicht zur Gegenleistung rechnet hingegen die Verpflichtung eines Grundstückskäufers zur Zahlung eines Entgelts für die **vorzeitige Nutzungsüberlassung** des betreffenden Grundstücks ohne Anrechnung auf den Kaufpreis (BFH v. 8.8.2001, II R 49/01, BStBl II 2002, 98; und BFH v. 23.10.2002, II R 81/00, BStBl II 2003, 199). Eine Gegenleistung des Erwerbers kann auch in der Gewährung eines **zinsverbilligten Darlehens** oder in der Verpflichtung zur Vorleistung des Kaufpreises zu erkennen sein (vgl. hierzu § 9 GrEStG Rz. 33). Dasselbe gilt für **aufschiebend bedingte Leistungen**. Ist die Gegenleistung nach Art und Umfang schwebend unwirksam, entsteht die Grunderwerbsteuer für den bedingt geschuldeten Teil der Gegenleistung erst mit Eintritt der Bedingung. Dieser Teil der Gegenleistung ist erst mit Eintritt der Bedingung als zusätzliche nachträgliche Leistung i. S. v. § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG zu erfassen und zwar durch einen zusätzlichen (gesonderten) Steuerbescheid (vgl. BFH v. 17.5.2006, II R 46/04, BStBl II 2006, 720). Etwas anderes gilt in den Fällen, in denen lediglich die Fälligkeit der Gegenleistung von einer Bedingung abhängig gemacht worden ist; hier entsteht die

Grunderwerbsteuer für die gesamte Gegenleistung, also auch für ihren noch nicht fälligen Teil, sofort (vgl. BFH v. 22.1.1997, II R 23/96, BFH/NV 1997, 705).

- 8 Gegenleistungen oder Teile einer Gegenleistung, die durch eine **Wertsicherungsklausel** abgesichert wurden, sind im Falle einer entsprechenden Anpassung (Erhöhung) nicht mit ihrem neuen (erhöhten) Wert der Besteuerung zugrunde zu legen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt darin keine bedingt geschuldete (zusätzliche) Gegenleistung, weil mit derartigen Wertsicherungsklauseln nur die Gleichwertigkeit der gegenseitigen Leistungen auch für die Zukunft sichergestellt werden soll (vgl. BFH v. 14.11.1967, II 166/63, BStBl II 1968, 43). Gleiches gilt für eine Anpassung des Erbbauzinses auf der Grundlage des § 9a ErbbauVO.

### 3.2 Gesamtgegenleistung und deren Aufteilung

- 9 Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer kann nur der Wert der Gegenleistung herangezogen werden, die sich auf das Grundstück i.S.d. § 2 GrEStG bezieht. In der Praxis findet man nicht selten Verträge, in denen ein Grundstück gleichzeitig mit nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Gegenständen veräußert wird. Dies ist vor allem beim **Erwerb von Sachinbegriffen** der Fall, also einer Sachgesamtheit, die aus mehreren selbstständigen Sachen besteht, die unter einer einheitlichen Bezeichnung zusammengefasst und deren Wert und Funktionsfähigkeit durch ihre Vollständigkeit und funktionelle Bindung mitbestimmt wird. Als Beispiele seien genannt der Erwerb eines Grundstücks mit Inventar (z.B. Hotelgrundstück), der Erwerb eines Handelsgeschäfts im Ganzen oder eines landwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen. In diesen Fällen ist zunächst zu prüfen, ob die Vertragsschließenden eine Gesamtgegenleistung oder Einzelpreise vereinbart haben.

Werden gesonderte Verträge über das Grundstück i.S.v. § 2 GrEStG einerseits und die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Gegenstände andererseits abgeschlossen oder werden in einem einzigen Vertrag **konkrete Preisvereinbarungen** für die jeweiligen veräußerten Sachen getroffen und Einzelkauf- oder Übernahmepreise für die jeweils verkauften Sachen ausgewiesen, kann der in diesen Verträgen vorgenommenen Zuordnung auch für die Grunderwerbsteuer gefolgt werden, wenn die konkreten Einzelpreise ernstlich gemeint, d.h. objektiv nachvollziehbar und wirtschaftlich angemessen sind (vgl. BFH v. 8.10.1975, II R 129/70, BStBl II 1976, 195). In diesen Fällen ist für die Besteuerung der für das Grundstück i.S.v. § 2 GrEStG vereinbarte Preis heranzuziehen. Das Vorliegen derartiger Einzelpreise ist ggf. im Wege der Auslegung (vgl. §§ 133 und 157 BGB) zu ermitteln (vgl. BFH v. 15.2.1989, II R 4/86, BFH/NV 1990, 392), wobei strenge Maßstäbe anzulegen sind. Ist einer Einzelpreisvereinbarung unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) die steuerliche Anerkennung zu versagen, muss – wie bei

einer Gesamtgegenleistung – eine verhältnismäßige Aufteilung vorgenommen werden (BFH v. 17.6.1998, II R 35/96, BFH/NV 1998, 1527).

Wird demgegenüber beim Kauf eines Grundstücks zusammen mit nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Gegenständen ein **Gesamtpreis ohne Ausweis genauer Einzelpreise** für die jeweiligen Sachen vereinbart, liegt eine Gesamtgegenleistung vor, die grundsätzlich nach dem Verhältnis des gemeinen Werts (Verkehrswerts) des Grundstücks zum gemeinen Wert (Verkehrswert) der sonstigen Gegenstände (z.B. des Zubehörs und der Betriebsvorrichtungen) aufzuteilen ist (BFH v. 13.5.1993, II R 82/89, BFH/NV 1994, 574). Bei der verhältnismäßigen Aufteilung sind grundsätzlich auch Geschäftswerte bzw. Firmenwerte zu berücksichtigen, soweit sie mit den übertragenen Gegenständen zusammenhängen und einen bestimmten immateriellen Wert abgelten (BFH v. 31.10.1993, II R 97/66, BStBl II 1994, 250). Beim Erwerb eines Unternehmens im Ganzen, zu dem auch ein Grundstück gehört, ist die Gesamtgegenleistung nach dem Verhältnis des Teilwerts des Grundstücks zum Teilwert der sonstigen erworbenen Gegenstände aufzuteilen, wenn der Betrieb fortgesetzt wird (BFH v. 8.2.1978, II R 48/73, BStBl II 1978, 320).

Die Aufteilung eines Gesamtpreises erfolgt nach folgender Formel (sog. **Boruttau'sche Formel**):

Gesamtpreis x Gemeiner Wert des Grundstücks

---

Gemeiner Wert der sonstigen Gegenstände + Gemeiner Wert des Grundstücks

Die Anwendung dieser Formel bei der notwendigen Aufteilung der Gesamtgegenleistung, derer sich der Bundesfinanzhof selbst in ständiger Rechtsprechung bedient (vgl. z.B. BFH v. 29.1.1992, II R 36/89, BStBl. II 1992, 418; und BFH v. 30.7.2008, II R 37/07, BFH/NV 2009, 44), führt zu einer sachgerechten Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Würde dagegen der nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Anteil am Gesamtentgelt nur von der Gesamtgegenleistung abgezogen werden, käme es zu unvertretbaren Wertbrüchen. Nur über eine Aufteilung im Sinne der Boruttau'schen Formel lässt sich erreichen, dass sich etwaige von einer angemessenen Wertfindung abweichende Vereinbarungen der Vertragsparteien nicht einseitig zu Lasten des Werts des Grundstücks i. S. v. § 2 GrEStG auswirken, sondern hiervon sämtliche Gegenstände des Erwerbsvorgangs in gleichem Maße betroffen sind.

**Beispiel:**

X erwirbt von Y ein Grundstück mit Inventar (Zubehör) zum Gesamtkaufpreis von 320.000 EUR. Der gemeine Wert des Grundstücks i. S. v. § 2 GrEStG beträgt 300.000 EUR, der gemeine Wert des Zubehörs 100.000 EUR. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nach der Boruttau'schen Formel berechnet sich wie folgt:

$$\frac{320.000 \text{ EUR} \times 300.000 \text{ EUR}}{100.000 \text{ EUR} + 300.000 \text{ EUR}} = 240.000 \text{ EUR}$$

Grundsätzlich ist im Rahmen der Aufteilung nach der Boruttau'schen Formel von den gemeinen Werten (§ 9 BewG) des Grundstücks und der sonstigen Gegenstände auszugehen. Ein solcher Ansatz ist aber nicht zwingend. Auch andere Werte können hierzu herangezogen werden. Die Aufteilung muss jedoch, um zu sachgerechten Ergebnissen zu führen, nach einem einheitlichen Maßstab erfolgen. So ist die Aufteilung bei Fortführung eines zu Buchwerten übernommenen Unternehmens mit Grundbesitz anhand der Teilwerte (§ 10 BewG) vorzunehmen (BFH v. 8.10.1975, II R 129/70, BStBl II 1976, 195; und BFH v. 13.5.1993, II R 82/89, BFH/NV 1994, 574). Bei der Ermittlung der Gegenleistung für ein beim Erwerb eines Unternehmens mit Grundbesitz begründeten Erbbaurechts ist auch der Teilwert des Erbbaurechts einzubeziehen. Dies gilt auch dann, wenn nur ein symbolträchtiger Erbbauzins (z.B. 1 EUR) vereinbart wird (vgl. BFH v. 13.5.1993, II R 82/89, BFH/NV 1994, 574).

- 10 In bestimmten Ausnahmefällen kann von der Aufteilung einer Gesamtgegenleistung nach der Boruttau'schen Formel abgesehen werden. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn auch der **unmittelbare Abzug des Werts der nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Gegenstände** von der Gesamtgegenleistung zu einer zutreffenden Besteuerung führt. Ein solcher unmittelbarer Abzug kann erfolgen, wenn die jeweiligen Leistungen mit ihrem gemeinen Wert angesetzt worden sind oder wenn Erwerber und Veräußerer mit dem Nennwert zu bewertende Geldleistungen zu erbringen haben. Hier reicht es grundsätzlich aus, in Höhe der erworbenen Geldforderung einen Abzug von der vereinbarten Gesamtgegenleistung vorzunehmen (BFH v. 26.9.1973, II R 162/72, BStBl II 1974, 168 und – für die Übernahme eines Guthabens aus einer Instandhaltungsrückstellung – BFH v. 9.10.1991, II R 20/89, BStBl II 1992, 152). In den Fällen des § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 GrEStG und des § 9 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 GrEStG hat ein entsprechender unmittelbarer Abzug von Gesetzes wegen zu erfolgen. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung genügt auch beim Erwerb eines mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks, bei dem der Erwerb des Erbbauzinsanspruchs nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, eine unmittelbare Kürzung des Werts der Gesamtgegenleistung um den Kapitalwert des Rechts auf den Erbbauzins (vgl. Tz. 6 der bundeseinheitlich abgestimmten Ländererlasse zur Beurteilung von Erbbaurechtsvorgängen, z.B. FinMin Baden-Württemberg v. 7.3.2002, 3 – S 4500/9, abgedruckt unter Erlasse zu § 1 GrEStG, und das dort angeführte Beispiel). Ebenfalls aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird auf eine Aufteilung verzichtet, soweit die von den Vertragsbeteiligten angegebenen Werte der Grunderwerbsteuerfrei erworbenen Gegenstände angemessen erscheinen und nicht mehr als 15 % der Gesamtgegenleistung (höchstens 50.000 EUR) betragen (vgl. Tz. 1.2 der bundeseinheitlich abgestimmten Ländererlasse zur Verwaltungsvereinfachung bei der Ermittlung

der Gegenleistung, z.B. FinMin Baden-Württemberg v. 21.12.1984, S 4521 A – 9/82, in der zuletzt durch Erlass v. 1.2.2002, O 2124/17, geänderten Fassung, abgedruckt unter Erlasse zu §§ 8–10 GrEStG).

### 3.3 Inhalt und Bewertung der Gegenleistung

Das Grunderwerbsteuergesetz enthält bezüglich der Bestimmung des gem. § 8 Abs. 1 GrEStG anzusetzenden Werts der Gegenleistung, d.h. für die Bewertung der Gegenleistung, keine näheren Regelungen. Für diese Bewertung ist daher auf die einschlägigen Vorschriften des Bewertungsgesetzes zurückzugreifen (vgl. hierzu *Heine*, UVR 2000, 209f.). 11

Inhalt der Gegenleistung kann jede **geldwerte Leistung** sein, also z.B. Geldleistungen, Sachleistungen, Dienstleistungen und sonstige Leistungen. So ist z.B. die Verpflichtung eines Grundstückserwerbers, den Veräußerer von Schulden und/oder anderen Verpflichtungen freizustellen, als Gegenleistung zu werten (vgl. BFH v. 2.3.1971, II 64/65, BStBl II 1971, 533). Auch der **Verzicht auf eine Forderung** kann als Gegenleistung zu beurteilen sein, wenn dieser zu einer entsprechenden Minderung der vereinbarten Gegenleistung (des Kaufpreises) führt (vgl. BFH v. 10.6.1969, II 172/64, BStBl II 1969, 668; und BFH v. 22.10.1986, II R 125/84, BStBl II 1987, 180). Voraussetzung für die Einbeziehung eines Forderungsverzichts in die Gegenleistung ist allerdings, dass die Forderung tatsächlich bestanden hat. Im Falle des Verzichts des Erwerbers auf eine uneinbringliche oder zweifelhafte Kapitalforderung scheidet daher eine Berücksichtigung dieser Forderung entweder ganz oder teilweise aus (vgl. hierzu § 12 Abs. 1 und 2 BewG sowie BFH v. 21.11.2000, II B 45/99, BFH/NV 2001, 642).

**Maßgebender Zeitpunkt** für den Umfang und die Bewertung der Gegenleistung ist der Zeitpunkt, in dem der nach § 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerbsvorgang i.S.v. § 23 GrEStG verwirklicht wird. Im Zeitpunkt dieser Verwirklichung wird die Leistungspflicht für die am Erwerbsvorgang Beteiligten verbindlich (BFH v. 17.4.1991, II R 119/88, BStBl II 1991, 586). Stichtag für die Wertermittlung (sog. Bewertungsstichtag) ist damit derjenige, an dem die Grunderwerbsteuer nach § 38 AO entstanden ist oder in den Fällen des § 14 GrEStG, der kein Hinausschieben des Bewertungsstichtags bewirkt, entstanden wäre. Nur ausnahmsweise ist in den gesetzlich ausdrücklich geregelten Fällen des § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG (Erwerb eines noch zu errichtenden Gebäudes bzw. Änderung des Gesellschaftsbestandes i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG aufgrund eines vorgefassten Plans zur Bebauung eines Grundstücks) auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes abzustellen.

Grunderwerbsteuerrechtlich ist zwischen nachträglichen Änderungen der Gegenleistung und **nach dem Bewertungsstichtag eintretenden Wertveränderungen** zu differenzieren. Während sich Erstere (z.B. zusätzliche nachträgliche Leistungen i.S.v. § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG) auf die Besteuerung auswirken, sind Letztere grunderwerbsteuerrechtlich nicht relevant. Bei einer nachträglich erhöhten Gegenleistung i.S.d. § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist als Bewertungsstichtag der Zeitpunkt anzusehen, an dem das entsprechende nachträgliche schuldrechtliche Geschäft wirksam wird bzw. die entsprechende Leistung tatsächlich bewirkt wird.

- 12 Nach § 1 Abs. 1 BewG finden für das GrEStG die **allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2 bis 16 BewG)** Anwendung. Diese Bewertungsvorschriften gelten jedoch nach § 1 Abs. 2 BewG nicht, soweit im Zweiten Teil des Bewertungsgesetzes oder in anderen Steuergesetzen besondere Bewertungsvorschriften enthalten sind, die dem entgegenstehen. So ist z.B. zu beachten, dass § 16 BewG (Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen) kraft ausdrücklicher Regelung in § 17 Abs. 3 S. 2 BewG nicht für die Grunderwerbsteuer gilt. Die Bestimmungen des Bewertungsrechts finden sowohl für die Ermittlung der gemeinen Werte (§ 9 BewG) oder ggf. der Teilwerte von Grundstücken und Gebäuden Anwendung, als auch in allen Fällen, in denen sonstige Wirtschaftsgüter (vgl. §§ 2ff. BewG), Lasten (vgl. §§ 6, 7 BewG), Wertpapiere und Anteile (vgl. § 11 BewG), Kapitalforderungen und Schulden (vgl. § 12 BewG) sowie Nutzungen und Leistungen, z.B. ein Nießbrauchsrecht (§§ 13ff. BewG), zu bewerten sind.

Bewertungsmaßstab ist gem. § 9 BewG grundsätzlich der **gemeine Wert** (Verkehrswert); das bedeutet den Ansatz des Preises, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei Veräußerung des Vermögensgegenstandes zu erzielen wäre. Der gemeine Wert gilt im Bereich der Grunderwerbsteuer nicht nur für die Bewertung der Grundstücke selbst, soweit für diese nicht nach § 8 Abs. 2 GrEStG der Grundbesitzwert zum Ansatz kommt, sondern auch für die Bewertung aller anderen Wirtschaftsgüter. Grunderwerbsteuerlich von Bedeutung ist der gemeine Wert insbesondere bei der Aufteilung einer Gesamtgegenleistung (vgl. Rz. 9) und bei der Bewertung geldwerter Leistungen (Sach- und Dienstleistungen). Auch bei einem gegenseitigen Grundstückstausch hat die Bewertung der jeweiligen Tauschgrundstücke mit ihrem gemeinen Wert zu erfolgen (vgl. BFH v. 2.7.1951, II 21/51 S, BStBl III 1951, 154; und BFH v. 18.12.1963, II 87/60 U, BStBl III 1964, 102; vgl. auch FG Münster v. 12.8.1998, 8 K 5129/94 GrE, EFG 1999, 247; siehe hierzu auch § 9 GrEStG Rz. 9). Der gemeine Wert spielt außerdem eine Rolle bei der Ermittlung der Beteiligungsquote bzw. des Bruchteils werts nach §§ 5 bis 7 GrEStG.

Wegen der Einzelheiten zur Ermittlung des gemeinen Werts (Verkehrswerts) von Grundstücken vgl. *Kleiber/Simon*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 6. Aufl. 2009.

In vielen Fällen treten an die Stelle der Ermittlung des gemeinen Werts nach § 9 BewG sog. Hilfsmaßstäbe (**abgeleitete Bewertungsmaßstäbe**). Als Beispiel für solche seien genannt: 13

- Der **Ansatz des Teilwerts** (§ 10 BewG) kommt zum Tragen bei Wirtschaftsgütern, die einem Unternehmen dienen. Für die Grunderwerbsteuer ist der Teilwert bei der Aufteilung einer Gesamtgegenleistung maßgebend, wenn diese ein vom Erwerber fortgeführtes ganzes Unternehmen betrifft.
- **Börsennotierte Wertpapiere und Anteile** sind mit dem niedrigsten am Stichtag notierten Kurs anzusetzen. Liegt am Stichtag eine Notierung nicht vor, so ist der letzte innerhalb von 30 Tagen vor dem Stichtag am regulierten Markt notierte Kurs maßgebend. Entsprechend sind die Wertpapiere zu bewerten, die in den Freiverkehr einbezogen sind (§ 11 Abs. 1 BewG).
- **Nicht börsennotierte Wertpapiere und Anteile** sind mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Lässt sich der gemeine Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten ableiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, so ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde (§ 11 Abs. 2 BewG).
- Die Bewertung von **Kapitalforderungen** (= Geldleistungsansprüche, die auf eine einmalige Leistung oder auf Rentenzahlung gerichtet sind) und Schulden erfolgt mit deren Nennwert, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen (§ 12 Abs. 1 BewG). Die Bewertung uneinbringlicher und zweifelhafter Kapitalforderungen erfolgt nach § 12 Abs. 2 BewG. Bei unverzinslichen Forderungen und Schulden mit Laufzeiten von über einem Jahr hat nach § 12 Abs. 3 BewG eine Abzinsung zu erfolgen. Eine Abzinsung kommt nicht in Betracht, wenn dem Gläubiger anstelle der Zinsen andere wirtschaftliche Vorteile zustehen. Sie entfällt ebenfalls bei Vorleistungspflicht des Käufers und dessen Verzicht auf eine Zug-um-Zug-Abwicklung (vgl. §§ 320 und 322 BGB) sowie bei einer verzinslichen Kaufpreisstundung, wenn die vereinbarten Zinsen eine angemessene Gegenleistung für die eingeräumte Stundung darstellen, was z. B. bei einer Verzinsung von 4 % der Fall ist (vgl. hierzu BFH v. 8.3.1989, II R 37/86, BStBl II 1989, 576).

Bei **unverzinslichen, niedrig oder hoch verzinslichen Forderungen** und Schulden erfolgt die abweichend vom Nennwert vorzunehmende Bewertung mit dem abgezinsten Gegenwartswert durch § 12 Abs. 1 S. 2 BewG. Dabei wird bei in Raten zu tilgenden Forderungen der Einfachheit halber stets eine mittelschüssige Zahlungsweise unterstellt.

Zur Ermittlung des Werts von nach § 12 Abs. 1 bis 3 BewG zu bewertenden Kapitalforderungen und Kapitalschulden vgl. die gleichlautenden Ländererlasse v. 7.12.2001, BStBl I 2001, 1041.

- **Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen** (z. B. Nießbrauch, Wohnungsrecht, Altenteil, Rente, Erbbauzinsverpflichtung) sind nach den §§ 13 und 14 BewG auf der Grundlage ihres Jahreswerts mit dem Kapitalwert zu bewerten. Bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, erfolgt die Ermittlung des Kapitalwerts wie bei (in Raten fälligen) unverzinslichen Forderungen (§ 12 Abs. 1 S. 2 BewG) auf der Grundlage eines Zinssatzes von 5,5 % und unter Zugrundelegung einer mittelschüssigen Zahlungsweise. Sie sind nach § 13 Abs. 1 S. 1 BewG mit dem aus Tabelle 7 zu § 13 Abs. 1 BewG (Anlage 9a zum BewG) zu entnehmenden Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Der Kapitalwert von lebenslänglichen Renten oder anderen wiederkehrenden lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen richtet sich nach der am Besteuerungsstichtag noch laufenden Bezugsberechtigung (BFH v. 31.10.1969, BStBl II 1970, 196). Später eintretende Umstände können nur berücksichtigt werden, wenn sie im Besteuerungszeitpunkt bereits voraussehbar waren (BFH v. 9.9.1960, BStBl III 1961, 18).

Grundlage für die Ermittlung des Kapitalwerts wiederkehrender lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen war bis Ende 2008 die Anlage 9 zu § 14 Abs. 1 BewG, der die allgemeine Sterbetafel für die Bundesrepublik Deutschland 1986/88 nach dem Gebietsstand seit dem 3.10.1990 zugrunde liegt. Seit der letzten Volkszählung 1987, auf deren Ergebnisse die allgemeine Sterbetafel aufbaut, hat die Lebenserwartung deutlich zugenommen (vgl. die jährlich vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Sterbetafeln). Dies hat dazu geführt, dass sowohl Ansprüche als auch Lasten aus Nutzungen und Leistungen auf Lebenszeit bei einer Bewertung nach § 14 Abs. 1 BewG unangemessen niedrig bewertet wurden. Seit 2009 werden die sich aus der jeweils aktuellen Sterbetafel und der dazu gehörenden Absterbeordnung ergebenden Kapitalwerte einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung im Jahresbetrag von einem EUR per BMF-Schreiben im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Dabei wird unverändert von einem Zinssatz von 5,5 % und dem Mittelwert zwischen dem Kapitalwert für jährlich vorschüssige und jährlich nachschüssige Zahlungsweise ausgegangen. Dementsprechend hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben v. 1.10.2009, IV C 2 – S 3104/09/10001 – 2009/0646710 (BStBl I 2009, 1168) auf der Grundlage des § 14 Abs. 1 S. 4 BewG die Vervielfältiger zur Berechnung des Kapitalwerts lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen bekannt gegeben, die nach der am 24.9.2009 veröffentlichten Sterbetafel 2006/2008 des Statistischen Bundesamtes ermittelt wurden und für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2010 anzuwenden sind. Für die Berechnung des

Kapitalwerts lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen im Jahr 2009 siehe BMF v. 20.1.2009, BStBl I 2009, 270.

Zur Behandlung einer lebenslänglichen Rente, die mehreren Berechtigten gemeinsam zusteht, vgl. BFH v. 26.11.1980, II R 125/78, BStBl II 1981, 284.

Zur Ermittlung des Werts von nach den §§ 13ff. BewG zu bewertenden wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen vgl. die gleichlautenden Ländererlasse v. 7.12.2001, BStBl I 2001, 1041.

Bei einer Geldsumme ist der Jahreswert der Nutzung mit 5,5 % anzunehmen (§ 15 Abs. 1 BewG). Bei einem **zinsverbilligten Darlehen** berechnet sich der für die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage anzusetzende Vorteil nach dem Unterschied zwischen dem tatsächlich vereinbarten und dem in § 15 Abs. 1 BewG genannten Zinssatz (vgl. BFH v. 17.4.1991, II R 119/88, BStBl II 1991, 586; und BFH v. 12.10.1994, II R 4/91, BStBl II 1995, 69). **Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen** (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge), sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen (§ 15 Abs. 2 BewG). Die Vorschrift des § 15 Abs. 3 BewG enthält eine Regelung bezüglich des Jahreswerts von Nutzungen und Leistungen, die in ihrer Höhe ungewiss sind oder schwanken.

## 4. Grundbesitzwert bzw. Grundstückswert als Bemessungsgrundlage

### 4.1 Allgemeines

Die Vorschrift des § 8 Abs. 2 GrEStG regelt die Ausnahme vom Grundsatz des § 8 Abs. 1 GrEStG, dass Bemessungsgrundlage der Wert der Gegenleistung ist. Sie sieht in drei bestimmten Fällen eine Bemessung der Steuer nach den Werten i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG vor. Diese Werte sind maßgebend, 14

- wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG);
- bei Umwandlungen, Einbringungen sowie anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG);
- in den Fällen des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG).

Bei den in § 8 Abs. 2 GrEStG genannten Fällen handelt es sich um eine abschließende Aufzählung. Ein Ansatz der Werte i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG in anderen Fällen ist daher nicht zulässig.

Der Grundbesitzwert bzw. Grundstückswert wurde zum 1.1.1997 vom Gesetzgeber als maßgebliche Bemessungsgrundlage für die Fälle des § 8 Abs. 2 GrEStG vorgesehen. Er trat an die Stelle des zuvor in diesen Fällen geltenden Einheitswerts des Grundstücks (vgl. §§ 8 Abs. 2, 10 GrEStG a.F.). § 8 Abs. 2 GrEStG i.d.F. des Gesetzes vom 20.12.1996 (BGBl I 1996, 2049; BStBl I 1996, 1523) ist gem. § 23 Abs. 4 S. 1 GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anwendbar, die nach dem 31.12.1996 verwirklicht wurden. Hintergrund dieser Neuregelung war die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur früheren Einheitsbewertung (BVerfG v. 22.6.1995, BStBl II 1995, 665 und 671). Die Grundbesitz- bzw. Grundstückswerte werden nur für die konkreten Erwerbsvorgänge auf den jeweiligen Besteuerungszeitpunkt festgestellt, sie werden daher auch als Bedarfswerte bezeichnet. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse an diesem konkreten Zeitpunkt. Bis einschließlich 2006 galten die Wertverhältnisse vom 1.1.1996 (§ 138 Abs. 4 BewG a.F.). Mit Art. 18 des Jahressteuergesetzes 2007 v. 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878f.; BStBl I 2007, 28) sind ab 1.1.2007 neben den tatsächlichen Verhältnissen vom Besteuerungszeitpunkt auch die Wertverhältnisse des Besteuerungszeitpunkts maßgebend. Der festgestellte Grundbesitzwert ist nach § 139 BewG auf volle 500 EUR nach unten abzurunden.

## 4.2 Verfassungskonformität des § 8 Abs. 2 GrEStG

- 15 Die Verfassungskonformität des § 8 Abs. 2 GrEStG wird in der Kommentierung schon seit geraumer Zeit in Zweifel gezogen. Danach erscheint insbesondere bedenklich, ob die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen in § 8 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG (Gegenleistung und – ausnahmsweise – Grundbesitzwert) im Hinblick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 GG mit der Verfassung in Einklang zu bringen sind. Ausschlaggebend dafür ist der Umstand, dass im Regelbemessungsfall (Ansatz der Gegenleistung) idealtypischerweise der gemeine Wert (Verkehrswert) abgebildet wird und praktisch zum Ansatz kommt, während die in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG der Besteuerung zugrunde zu legenden Grundbesitzwerte bei weitem nicht das Verkehrswertniveau erreichen. Dies war bereits nach den empirischen Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts zur Anwendung der §§ 138ff. BewG bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer der Fall. Für die Grunderwerbsteuer gilt hier nichts anderes, weil die §§ 138ff. BewG insoweit keine abweichenden Bemessungskriterien vorsehen.

Grundsätzlich bestehen gegen den in § 8 Abs. 2 GrEStG verwendeten Ansatz typisierender Werte zwar keine verfassungsrechtlichen Einwände. Insbesondere erscheint die typisierende Bewertung in den Fällen des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Nr. 3 GrEStG mit Art. 3 GG vereinbar. Kritisiert wird aber die Typisierung in den Fällen des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG, in denen eine Gegenleistung durchaus

vorhanden ist (vgl. hierzu *Pahlke*, in *Pahlke/Franz*, GrEStG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 61; *Hofmann*, GrEStG, 8. Auflage, § 8 Rz. 54 und 56; und *Viskorf*, in *Boruttau*, GrEStG, 16. Auflage 2007, § 8 Rz. 15 und 15b). Letzterer hält mit seiner Kritik nicht zurück und führt u. a. aus:

„Es ist völlig unverständlich und sachlich durch nichts gerechtfertigt, bei der für Zwecke der GrESt bedarfsweise vorzunehmenden Einzelwertermittlung ein Bewertungsverfahren anzuwenden, welches von vornherein nicht zum Ziel hat, Verkehrswerte oder zumindest Werte in der Nähe des Verkehrswerts zu ermitteln. Insoweit besteht eine deutliche Diskrepanz zur Regelung in § 12, die – wie die Regelung in § 8 Abs. 2 Nrn. 2 und 3 – ebenfalls der Vereinfachung des Gesetzesvollzugs dienen soll, wonach im Einvernehmen mit dem Stpfl. von einer genauen Ermittlung der Steuer (gemeint ist der Gegenleistung) abgesehen und die Steuer pauschal festgesetzt werden kann, soweit das steuerliche Ergebnis nicht wesentlich geändert wird. Durch die Anknüpfung an die Grundbesitzwerte in § 8 Abs. 2 auch in den Fällen, in denen eine Gegenleistung tatsächlich vorliegt (Nr. 2), wird aber im Vergleich zu den Fällen des § 8 Abs. 1, wonach im Regelfall die (volle) Gegenleistung als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, das steuerliche Ergebnis in grober Weise geändert.“

Beanstandet wird in der Literatur auch die Bewertung der bebauten Grundstücke (vgl. *Pahlke*, *Pahlke/Franz*, GrEStG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 62; und *Viskorf*, in *Boruttau*, GrEStG, 16. Auflage 2007, § 8 Rz. 15), weil die im vorgeschriebenen Ertragswertverfahren nach § 146 BewG zu ermittelnden Grundstückswerte weit unter dem Verkehrswertniveau liegen und allenfalls 50 % dieses Niveaus erreichen.

Inzwischen hat der BFH selbst **Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG** geäußert. Mit Beschluss v. 27.5.2009, II R 64/08 (DStR 2009, 1474) hat er das Bundesministerium der Finanzen aufgefordert, einem Revisionsverfahren zur Grunderwerbsteuer beizutreten, in dem die Verfassungsmäßigkeit der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu prüfen ist. Ähnlich wie bereits bei der Anwendbarkeit der §§ 138ff. BewG zu Zwecken der Erbschaftsteuer wird auch hier die willkürliche Hinnahme von Wertverzerrungen gerügt.

Im Urteilsfall erwarb eine GmbH mit Vertrag vom 18.12.2002 von ihrer Alleingesellschafterin – einer AG – den einzigen Geschäftsanteil an einer weiteren GmbH, die Eigentümerin eines unbebauten und eines bebauten Grundstücks war. Das Finanzamt setzte für den Kauf des GmbH-Anteils Grunderwerbsteuer auf der Grundlage gesondert festgestellter Grundstückswerte (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG i. V. m. § 138 Abs. 3 des BewG) fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH geht zwar in Übereinstimmung mit der Vorentscheidung davon aus, dass aufgrund des Erwerbsvorgangs vom 18.12.2002 Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin festzusetzen war. Seiner Auffassung nach bestehen jedoch Bedenken, ob der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Ansatz der gesondert festgestellten Grundbesitzwerte als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer

verfassungsgemäß ist. Diese Grundbesitzbewertung habe das BVerfG in dem zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ergangenen Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192, in umfassender Weise als verfassungswidrig beanstandet. Es habe insbesondere festgestellt, dass die Grundbesitzwerte für bebaute Grundstücke zwischen weniger als 20 % und über 100 % des gemeinen Werts liegen und somit eine so große Streubreite aufweisen, dass der Bewertung Zufälliges und Willkürliches anhaftet, ohne dass dies als Folge einer zulässigen Typisierung verfassungsrechtlich hinnehmbar ist (vgl. Abschn. C. II. 2 des BVerfG v. 7.11.2006). Der Gesetzgeber habe im Hinblick auf diese Entscheidung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 lediglich die Grundbesitzbewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer neu geregelt. Für die Grunderwerbsteuer hat er es demgegenüber bei den bisherigen, vom BVerfG beanstandeten Bewertungsvorschriften belassen.

Nach Auffassung des BFH lassen sich die Beanstandungen des BVerfG in seinem Beschluss v. 7.11.2006 nicht lediglich auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer beschränken, sondern betreffen auch die **Binnengerechtigkeit beim Wertansatz für Grundstücke**. Sie seien daher für die Grunderwerbsteuer gleichermaßen von Bedeutung, soweit sich die Steuer nicht nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG), sondern nach den Werten i.S.d. §§ 138ff. BewG (§ 8 Abs. 2 GrEStG) bemisst (vgl. *Micker*, DStZ 2009, 285 m.w.N.).

Die verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH an der Zugrundelegung der o.a. Vorschriften zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer erstrecken sich nicht nur auf die nach dem 1.1.2009 liegenden Besteuerungszeitpunkte. Der BFH ist zwar nach Ergehen der o.a. BVerfG-Entscheidung von der Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 GrEStG für vor dem 1.1.2009 verwirklichte Erwerbsvorgänge ausgegangen (BFH v. 9.4.2008, II R 32/06, BFH/NV 2008, 1526; und BFH v. 11.6.2008, II R 58/06, BStBl II 2008, 879). Daran kann nach Auffassung des BFH aber nicht mehr festgehalten werden. Denn dieser Beurteilung habe die Annahme zugrunde gelegen, dass der Gesetzgeber die vom BVerfG festgestellten Verfassungsverstöße bei der Grundbesitzbewertung nicht nur für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, sondern auch für die Grunderwerbsteuer für nach dem 31.12.2008 verwirklichte Erwerbsvorgänge mit Wirkung ab 1.1.2009 beseitigen würde. Da dies unterblieben sei, hält der BFH eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG **auch für Besteuerungszeitpunkte vor dem 1.1.2009** für angezeigt.

Sollte das BVerfG die Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG i.V.m. §§ 138ff. BewG – ggf. auch § 11 Abs. 1 GrEStG (Steuersatz) – tatsächlich für verfassungswidrig und nichtig erklären, könnte die Grunderwerbsteuer wegen Fehlens einer Bemessungsgrundlage oder eines Steuersatzes nicht festgesetzt werden. Evtl. käme hier auch eine Aussetzung des Verfahrens gem. § 74 FGO bis zu einer rückwirkenden Neuregelung durch den Gesetzgeber in Betracht.

Eine Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen zu der Beitrittsaufforderung liegt bislang nicht vor. Auch haben sich die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder bisher noch nicht zu der Tragweite der Entscheidung geäußert. Unklar ist bislang z.B. auch, ob hiervon nur Grunderwerbsteuerfestsetzungen betroffen sind, bei denen § 8 Abs. 2 GrEStG angewandt wurde, oder ob im Hinblick auf die vom BFH angesprochene Binnengerechtigkeit sämtliche Grunderwerbsteuerfestsetzungen tangiert sind.

Da sich die Grunderwerbsteuer – im Gegensatz zur Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer – in erster Linie nach dem Wert der Gegenleistung bemisst und sich damit nicht am Verkehrswert bzw. dem gemeinen Wert des Grundstücks ausrichtet, wird in den nur relativ wenigen Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG auf die verfassungsrechtlich kritischen Grundbesitzwerte zurückgegriffen. Von einer Entscheidung des BFH bzw. des BVerfG dürfte daher nur die letztgenannte Fallgruppe betroffen sein – also nur Grunderwerbsteuerfestsetzungen, die sich hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf § 8 Abs. 2 GrEStG beziehen – und nicht sämtliche Grunderwerbsteuerfestsetzungen in Bezug auf § 11 Abs. 1 GrEStG.

Eine Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 Abs. 2 FGO) erscheint – jedenfalls beim aktuellen Verfahrensstand der bloßen Beitrittsaufforderung – nicht geboten, weil insoweit (noch) nicht von ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgegangen werden kann.

### 4.3 Anwendungsfälle des § 8 Abs. 2 GrEStG

#### 4.3.1 Nicht vorhandene oder nicht zu ermittelnde Gegenleistung (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG)

Die erste Anwendungsalternative des § 8 Abs. 2 S. 1 GrEStG erfasst zunächst die Fälle, in denen eine Gegenleistung gänzlich fehlt. Sie kommt z.B. zum Tragen, wenn ein Grundstück als Gewinn eines Preisausschreibens erworben wird; ebenso verhält es sich beim Erwerb aufgrund eines Lotteriegewinns, da der geleistete Lospreis für den Erwerb des Loses und nicht für den Erwerb des Grundstücks gezahlt wurde. Weitere Fälle **nicht vorhandener Gegenleistung** sind 16

- die Zahlung eines symbolischen Kaufpreises von z.B. 1 EUR (siehe hierzu Abschn. 3.1 „Begriff und Umfang der Gegenleistung“, Rz. 6),
- der Anfall eines Grundstücks an die in der Satzung bestimmten Personen anlässlich der Auflösung eines Vereins gem. § 45 BGB,
- der Anfall von Vereins- oder Stiftungsvermögen an den Staat (§ 45 Abs. 3, §§ 46 und 88 BGB, § 85 EGBGB),

- der Erwerb aufgrund eines Schadenersatzanspruchs (§ 249 BGB),
  - die Herausgabe eines Grundstücks aufgrund der Vorschriften über die ungerichtfertigte Bereicherung (§§ 812ff. BGB),
  - der Erwerb eines Grundstücks gegen bloße Übernahme einer auf dem Grundstück ruhenden dauernden Last (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GrEStG – vgl. BFH v. 4.7.1984, II R 159/81, BStBl II 1984, 627),
  - die Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot bzw. die Verpflichtung hierzu (§ 1 Abs. 1 Nrn. 6 und 7 GrEStG – vgl. BFH v. 6.5.1969, II 131/64, BStBl II 1969, 595; BFH v. 10.7.1974, II R 12/70, BStBl II 1974, 772; und BFH v. 16.12.1981, II R 109/80, BStBl II 1982, 269),
  - die Fälle auflösend bedingter bzw. unbedingter Sicherungsübereignung von Gebäuden auf fremdem Boden (vgl. koordinierter Ländererlass, z.B. FinMin Baden-Württemberg v. 15.5.1985, S 4500 A – 16/83 und § 2 GrEStG Rz. 38),
  - die Fälle der unentgeltlichen Übertragung von Erschließungsanlagen von privaten Bauträgern auf Gebietskörperschaften. Da die Grundstücke mit den Erschließungsanlagen von den Gebietskörperschaften in Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben übernommen werden und nur für den öffentlichen Gebrauch bestimmt sind, ist hier von einem Wert von 0 EUR auszugehen (vgl. koordinierter Ländererlass, z.B. FinMin Baden-Württemberg v. 27.4.1998, DStR 1998, 894),
  - Übertragungen von Grundstücken im Zusammenhang mit Maßnahmen nach dem Eisenbahnkreuzungsgesetz i. d. F. vom 21.3.1971 (BGBl. I 1971, 337) – vgl. Erl. FinMin Baden-Württemberg v. 9.6.1998, DB 1998, 1308.
- 17 Die von § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG ebenfalls erfassten Fälle, in denen eine **Gegenleistung nicht zu ermitteln** ist, sind in der Praxis selten. Eine Gegenleistung ist i. S. dieser Vorschrift nur dann nicht zu ermitteln, wenn sie dem Grunde nach nicht feststellbar ist, also wenn nicht festgestellt werden kann, ob überhaupt eine Gegenleistung vereinbart worden ist. Bei Unkenntnis des Werts einer dem Grunde nach bekannten Gegenleistung handelt es sich um keinen Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG. Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Höhe der Gegenleistung, wie z.B. bei deren Bewertung, rechtfertigen keine Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 GrEStG. Hier kann die Gegenleistung ggf. im Wege der Schätzung (§ 162 AO) gefunden werden (vgl. BFH v. 23.11.1972, II R 95/66, BStBl II 1973, 368).

#### 4.3.2 Umwandlungen, Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG)

Die nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Grundbesitzwerte bzw. Grundstückswerte sollen auch in den Fällen der Umwandlung, Einbringung sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage als Bemessungsgrundlage dienen (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG). Diese durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049, 2062; BStBl I 1996, 1523) eingeführte Regelung stellt eine echte Durchbrechung des in § 8 Abs. 1 GrEStG aufgestellten Grundsatzes der Bemessung der Grunderwerbsteuer nach der Gegenleistung dar, da in diesen Fällen eine Gegenleistung durchaus vorhanden ist. Dies gilt auch für die Fälle der übertragenden Umwandlungsformen (Verschmelzung, Spaltung), bei denen dies lange Zeit umstritten war. Der BFH hat dann aber in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, das Vorliegen einer Gegenleistung könne nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass sich aus dem Übergang des Eigentums an den Grundstücken mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister selbst keine Gegenleistung ergibt (vgl. BFH v. 29.1.1992, II R 36/89, BStBl II 1992, 418; BFH v. 19.1.1977, II R 161/74, BStBl II 1977, 359; und BFH v. 8.2.1978, II R 48/73, BStBl II 1978, 320). Ähnliches gilt für die Fälle der Anwachsung; auch hier ist eine Gegenleistung vorhanden (vgl. BFH v. 13.9.1995, II R 80/92, BStBl II 1995, 903). Gleichwohl soll die Gegenleistung aber in den bezeichneten Fällen nach dem Willen des Gesetzgebers nicht mehr der Besteuerung zugrunde gelegt werden (zur Verfassungskonformität dieser Regelung vgl. Rz. 15).

Nach dem bis einschließlich 1996 geltenden Recht war beim Übergang von Grundstücken auf eine Gesellschaft grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage die Gegenleistung. Diese besteht in den genannten Fällen aus dem anteiligen Wert der gewährten Gesellschaftsrechte, der auf die Grundstücke entfällt. Bei der Gewährung von Anteilen an Kapitalgesellschaften als Gegenleistung für einen solchen Erwerb von Grundstücken mussten diese nach den allgemeinen Vorschriften des BewG bewertet werden (§§ 1 bis 17 BewG). Konnte dieser Wert nicht aus dem Kurswert und auch nicht aus Anteilsverkäufen abgeleitet werden, wurde er nach dem sogenannten „Stuttgarter Verfahren“ unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten geschätzt (vgl. § 11 Abs. 2 BewG a.F., Abschn. 4 VStR). Die nach diesem Verfahren ermittelten Werte lagen zwar unter den Verkehrswerten, konnten aber als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer akzeptiert werden. Durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25.2.1992 (BGBl I 1992, 297) wurde jedoch § 11 Abs. 2 BewG mit Wirkung vom 1.1.1993 dahingehend geändert, dass die Berücksichtigung stiller Reserven im Betriebsvermögen bei der Wertermittlung ausgeschlossen wurde und damit auch die bis dahin vorgenommenen Hinzurechnungen bei Betriebsgrundstücken entfielen. Die seit dieser Zeit

18

nach dem „Stuttgarter Verfahren“ erzielten Ergebnisse lagen so weit unter dem gemeinen Wert, dass sie als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht mehr geeignet schienen und der Gesetzgeber meinte, handeln zu müssen.

Selbst wenn man davon ausgehen kann, dass die hier geregelten Fälle nicht sehr häufig sein dürften, so kann sich die Grunderwerbsteuer für umwandlungswillige Unternehmen als ernst zu nehmendes Hindernis darstellen. Auch wenn Unternehmens- und Konzernumstrukturierungen nach dem Umwandlungsteuergesetz ertragsneutral abgewickelt werden können, kann die Grunderwerbsteuer beim Vorhandensein größeren Grundbesitzes zu erheblichen Liquiditätsabflüssen führen. War diese Steuerbelastung aufgrund der sehr niedrigen Bemessungsgrundlage früher hinnehmbar, so treffen jetzt gleich mehrere, belastungserhöhende Faktoren zusammen; statt der niedrigeren Einheitswerte werden nunmehr die Grundbesitzwerte der Besteuerung zugrunde gelegt. Hinzu kommt die zum 1.1.1997 wirksam gewordene Erhöhung des Steuersatzes von 2 % auf 3,5 %.

Die Änderungen des GrEStG durch das Jahressteuergesetz 1997 fanden zunächst wegen des heftig geführten Streits um die Bemessungsgrundlage bei der Erbschaftsteuer kaum Beachtung. Die Erhöhung des Steuersatzes war im Entwurf des Jahressteuergesetzes 1997 noch nicht vorgesehen und wurde erst in den unter Zeitdruck geführten abschließenden Verhandlungen vereinbart, um den Ländern einen Ausgleich für den Wegfall der Vermögensteuer zu schaffen.

Die Diskussion um diese Vorschrift entbrannte jedoch schnell und es wurde mit Hinweis auf den Wirtschaftsstandort Deutschland eine Gesetzesänderung gefordert. Diese kam dann tatsächlich durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, allerdings nicht in der gewünschten Form. In der Neufassung wurden lediglich die Worte „einer Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes“ durch die Formulierung „Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes“ ersetzt. Ziel dieser Änderung ist die Gleichbehandlung aller gesetzlich geregelten Umwandlungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage.

Die Neuregelung in § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG hat in jedem Fall zu einer Verwaltungsvereinfachung geführt. Die sich in Einzelfällen als schwierig darstellende Feststellung der tatsächlichen Grundstückswerte nach altem Recht ist damit weggefallen und hat einem relativ einfach zu handhabenden Wertermittlungsverfahren Platz gemacht.

- 19 Als **Umwandlungen** aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes i.S.v. § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG kommen zunächst die entsprechenden Rechtsvorgänge auf der Grundlage des Umwandlungsgesetzes in Betracht, also Umwandlungen durch Verschmelzung, Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) oder Vermögensübertragung (vgl. hierzu § 1 GrEStG Rz. 41 und Rz. 41b). Der im Umwandlungsgesetz geregelte Formwechsel (§§ 190ff., § 191 Abs. 1 UmwG) wird aller-

dings wegen seiner Nichtsteuerbarkeit von § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG nicht erfasst. Umwandlungen aufgrund von Landesgesetzen (vgl. § 1 GrEStG Rz. 41b) finden sich z. B. bei der Umwandlung kommunaler Krankenhäuser in eine Rechtsform des privaten Rechts oder in den Sparkassengesetzen einzelner Bundesländer. Da § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG alle Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesgesetzes erfasst, fallen außer den bereits bestehenden gesetzlichen Regelungen auch etwaige in Zukunft neu hinzukommende Umwandlungsgesetze des Bundesgesetzgebers oder der Landesgesetzgeber unter die Vorschrift. Der dynamische Charakter des Hinweises auf die bundesgesetzlichen oder landesgesetzlichen Umwandlungsbestimmungen lässt insoweit keine andere Auslegung der Vorschrift zu (ebenso *Pahlke*, in *Pahlke/Franz*, GrEStG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 87; und *Hofmann*, GrEStG, 8. Auflage, § 8 Rz. 34).

Von § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG erfasst werden nur Grundstücke, die sich am maßgebenden Stichtag zivilrechtlich im Eigentum der Gesellschaft befinden. Bei Grundstücken, die vor Eigentumsübergang bereits schuldrechtlich an einen Dritten veräußert worden sind, ist die Grunderwerbsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht festzusetzen bzw. nicht zu erheben (vgl. § 1 GrEStG Rz. 41a; und FinMin Baden-Württemberg v. 16.9.2003, 3 – S 4500 / 71, DStR 2003, 1794).

Neben den Umwandlungen umfasst § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG auch Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage.

Unter **Einbringung** ist in diesem Zusammenhang ein Rechtsvorgang zu verstehen, durch den ein Gesellschafter entweder im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge zur Erfüllung einer Sacheinlageverpflichtung (vgl. § 5 Abs. 4 GmbHG und § 27 AktG) bzw. zur Erfüllung von Beitragspflichten (vgl. § 706 BGB) oder aber im Rahmen der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung) ein Grundstück auf eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft überträgt (vgl. BFH v. 26.2.2003, II B 54/02, BStBl II 2003, 483). Die Einbringung muss sich nicht innerhalb des UmwG (§ 152 UmwG) vollziehen. Sie kann z. B. bei einer Personengesellschaft auch durch Anwachsung (§ 738 BGB) vorgenommen werden. Auch die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft dem Werte nach wird von § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG erfasst. Schließlich soll § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG auch für den Fall des Rückerwerbs der Verwertungsbefugnis an einem dem Werte nach eingebrachten Grundstück bei Ausscheiden des einbringenden Gesellschafters zur Anwendung kommen, weil dieser Rückerwerb auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruht. Dies ist allerdings fraglich, weil sich aus der in § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG vom Gesetzgeber verwendeten Formulierung „bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage“ darauf schließen lässt, dass auch die Einbringung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgen muss, damit sie unter die Vorschrift fällt.

- 21 Ein Erwerbsvorgang auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage** liegt nach Gesetzesbegründung und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH v. 26.2.2003, II B 54/02, BStBl II 2003, 483) vor, wenn vom Übergang eines Grundstücks die Gesellschafterstellung des daran beteiligten Gesellschafters unter rechtlichen Aspekten betroffen ist, was regelmäßig dann der Fall ist, wenn für den Erwerb des Grundstücks durch die Gesellschaft Gesellschaftsrechte gewährt werden (vgl. BT-Drs. 13/4839). Zu den (anderen) Erwerbsvorgängen i. S. v. § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG zählen damit u. a. Grundstückserwerbe im Zuge der Auflösung einer Gesellschaft oder bei Anwachsungen. Ebenfalls rechnen dazu Grundstückserwerbe im Zuge einer Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage (vgl. § 56 GmbHG und § 183 AktG) und die Übertragung eines Grundstücks von einem Gesellschafter auf eine Personengesellschaft gegen Einräumung einer höheren Beteiligungsquote des einbringenden Gesellschafters an der Gesellschaft (vgl. BFH v. 26.2.2003, II B 54/02, BStBl II 2003, 483). Selbstverständlich umfasst der Regelungsbereich des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG nicht nur den Grundstücksübergang vom Gesellschafter auf die Gesellschaft, sondern auch den umgekehrten Fall, also einen Grundstückserwerb des Gesellschafters von der Gesellschaft auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, durch den sich die Beteiligung des Gesellschafters vermindert (vgl. BFH v. 26.2.2003, II B 54/02, BStBl II 2003, 483). Hierzu gehört z. B. der Fall, dass bei einer Auseinandersetzung einer Personengesellschaft (§§ 730f. BGB; §§ 131, 145, 161 HGB) einem der Gesellschafter das Eigentum an einem Grundstück übertragen wird. Ebenfalls ein Fall des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG ist die Übertragung eines Grundstücks bei Auflösung einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Naturalteilung (vgl. §§ 268 und 271 AktG und §§ 70 und 72 GmbHG).
- 22 Nicht anwendbar** ist § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG auf **Kaufverträge zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern**, bei denen sich diese wie fremde Dritte gegenüberstehen und die Gesellschafterstellung des Gesellschafters unberührt bleibt. Die bloße Gesellschafterstellung rechtfertigt es in diesen Fällen nicht, von einem Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG auszugehen.

Grundstücksübertragungen zwischen dem Inhaber eines Handelsgeschäftes und einem **stillen Gesellschafter**, die auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage erfolgen, werden ebenfalls von § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG erfasst (so auch *Hofmann*, GrEStG, 8. Auflage, § 8 Rz. 40; und *Pahlke*, in Pahlke/Franz, GrEStG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 92; a. A.: FG Schleswig-Holstein v. 13.3.2002, III 108/00, EFG 2002, 858).

#### 4.3.3 Fälle des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG (§ 8 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 GrEStG)

- 23** Nach § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 GrEStG ist die Steuer auch **in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 3 GrEStG** nach den Werten i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG zu bemessen.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wurde erst durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl I 1999, 402; BStBl I 1999, 304) in die Vorschrift aufgenommen. Die Neufassung ist erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem Tage der Verkündung des Gesetzes verwirklicht worden sind (vgl. § 23 Abs. 6 S. 1 GrEStG). Bemessungsgrundlage für die Fälle des § 1 Abs. 2a GrEStG ist, auch wenn weniger als 100 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übertragen werden, der volle Grundstücks- bzw. Grundbesitzwert i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG (vgl. Tz. 13 der gleichlautenden Ländereirasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG v. 26.2.2003, BStBl I 2003, 271).

Auch bei der Anteilsvereinigung i. S. v. § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG wird der volle Grundstücks- bzw. Grundbesitzwert i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG angesetzt, obwohl ggf. nur sehr wenige Anteile zur Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 2 GrEStG übertragen werden. Da in diesen Fällen eine etwa zu erbringende Gegenleistung nur für den Erwerb einiger Anteile, ggf. auch nur des letzten Anteils, erbracht wird, könnte sie ohnehin nicht zur Grundlage der Steuerberechnung gemacht werden. Ebenfalls nach dem Wert des ganzen Grundstücks berechnet sich die Steuer in den Fällen der Anteilsübertragung i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 und 4 GrEStG.

Wonach sich die Steuer in den **Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 und 7 GrEStG** bemisst, **24** ergibt sich nicht ohne Weiteres aus dem Gesetz, da diese Tatbestandsalternativen in § 8 GrEStG nicht explizit genannt sind. § 9 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG bestimmt für die Fälle des § 1 Abs. 1 Nr. 7 GrEStG lediglich, dass als Gegenleistung die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft gilt, das den Übereignungsanspruch begründet hat. Liegt dem Anspruch auf Übereignung ein Kaufvertrag zugrunde, wird der Begünstigte aus der Abtretung gegenüber dem ursprünglichen Käufer i. d. R. verpflichtet sein, den Kaufpreis zu entrichten. Damit wäre der Kaufpreis als Gegenleistung zu qualifizieren. Demgegenüber ordnen Rechtsprechung und Literatur diese Fälle, unter die auch die Vertragsübernahme zu subsumieren ist (BFH v. 22.1.2003, II R 32/01, BStBl II 2003, 526 = BB 2003, 1214), dem Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 GrEStG zu (vgl. *Pahlke*, in *Pahlke/Franz*, GrEStG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 63 und 84; FG Berlin-Brandenburg v. 25.2.2009, 11 K 1190/05 B, EFG 2009, 1325). Tragende Begründung für diese Rechtsauffassung soll sein, dass das von dem Verkäufer an den Käufer gezahlte Entgelt nicht Gegenleistung für die Abtretung bzw. aus der Vertragsübernahme ist, sondern für die Benennung als Erwerber erbracht wird. Diese Auslegung ist nicht nur mit dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 6 GrEStG schwer in Einklang zu bringen; sie widerspricht auch der Zielsetzung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 und 7 GrEStG. Denn diese Vorschriften sollen wirksam verhindern, dass ein Handel mit Grundstücken grunderwerbsteuerlich ohne Folgen bleibt. Dies gelingt aber nur, wenn Abtretungsfälle wie zwei Rechts-

geschäfte i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG behandelt werden. In diesen Fällen wird indes zweimal Grunderwerbsteuer aus dem Kaufpreis erhoben. Nimmt man die wirtschaftlichen, nicht zivilrechtlichen Motiven entspringenden Wertungen des Gesetzgebers, wie sie in § 1 Abs. 1 Nr. 6 und 7 GrEStG ihren Niederschlag gefunden haben, ernst, besteht für eine solche Privilegierung von „Grundstückshändlern“ kein Anlass. Auf eine solche läuft aber die Anwendung des § 8 Abs. 2 GrEStG in diesen Fällen hinaus, da der Grundbesitzwert im Unterschied zum Kaufpreis den Verkehrswert eines Grundstücks nur unzureichend widerspiegelt.

#### 4.3.4 Besteuerung nach Maßgabe des künftigen Grundstückszustands (§ 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG)

- 25 Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde dem Abs. 2 des § 8 GrEStG ein neuer S. 2 angefügt. Durch ihn wird die Möglichkeit eröffnet, im Besteuerungszeitpunkt abweichend von den tatsächlichen Verhältnissen den Wert des bebauten Grundstücks als Bedarfswert festzustellen (vgl. BT-Drs. 14/443). Die Regelung kann als Ausfluss der ständigen Rechtsprechung des BFH zum einheitlichen Erwerbsgegenstand (auch sog. einheitliches Vertragswerk) gesehen werden. Die Notwendigkeit hierfür ergibt sich beispielsweise in den Fällen des § 1 Abs. 2a GrEStG bei einem Gesellschafterwechsel (derivativer Erwerb, vgl. § 1 GrEStG Rz. 82 und Tz. 4.1 der gleichlautenden Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG v. 26.2.2003, BStBl I 2003, 271) oder einer Kapitalaufstockung (originärer Erwerb, vgl. § 1 GrEStG Rz. 82 und Tz. 4.3 der gleichlautenden Ländererlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG v. 26.2.2003, BStBl I 2003, 271) nach einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, der Sicherungsübergang von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und bei Abtretung von Rechten aus einem Kaufangebot, das sich auf ein noch zu bebauendes Grundstück bezieht. Dabei setzt eine Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG in diesen Fällen einerseits voraus, dass sich das betreffende Grundstück im Eigentum der Personengesellschaft befindet, und andererseits, dass mit dem neu hinzutretenden Gesellschafter Vereinbarungen hinsichtlich der Konzeption zur Bebauung des Grundstücks getroffen worden sind.

Als Bewertungsgegenstand ist das Grundstück in seinem – dem vorgefassten Plan entsprechenden – tatsächlichen Zustand zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes anzusehen. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn der vorgefasste Plan zu einem späteren Zeitpunkt, aber vor seiner Realisierung aufgegeben werden sollte. Die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes bleiben dennoch maßgebend. Eine Anwendung des § 16 GrEStG kommt insoweit nicht in Betracht (vgl. *Pahlke*, in *Pahlke/Franz*, GrEStG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 97).

#### 4.4 Werte i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG

Nach dem bis einschließlich 1996 geltenden Recht diente in den Fallvarianten des § 8 Abs. 2 GrEStG der „Wert des Grundstücks“ als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Nach § 10 Abs. 1 und 6 GrEStG a.F. war als Wert des Grundstücks der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes festgestellte Einheitswert (Ersatzwirtschaftswert) anzusetzen. Anstatt nach diesen Einheitswerten und Ersatzwirtschaftswerten wird ab dem 1.1.1997 die Grunderwerbsteuer nach den Werten i. S. d. § 138 Abs. 2 bis 3 BewG bemessen. Diese Regelung gilt für alle einschlägigen Erwerbsvorgänge, die vor dem 1.1.2007 verwirklicht worden sind.

26

Anlass für die zum 1.1.1997 erfolgte Rechtsänderung waren zwei Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 zur Vermögensteuer – 2 BvL 37/91 – und zur Erbschaftsteuer – 2 BvR 552/91 – (BStBl II 1995, 655 und 671). Das Bundesverfassungsgericht hat darin entschieden, dass es mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG nicht vereinbar sei, wenn das Grundvermögen mit den veralteten Einheitswerten nach den Wertverhältnissen vom 1.1.1964 angesetzt würde, wohingegen andere Vermögensgegenstände mit den realitätsnahen Gegenwartswerten der Besteuerung zugrunde gelegt würden.

Diese Grundsätze sind auch auf die Grunderwerbsteuer übertragbar. Zwar kann hier nicht von einer Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten gesprochen werden, doch ist zu bedenken, dass bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer in den Fällen des § 8 Abs. 1 GrEStG die Gegenleistung und damit i. d. R. ein durchaus realitätsnaher Gegenwartswert anzusetzen ist. Der Gesetzgeber hielt es daher für geboten, auch im Bereich der Grunderwerbsteuer den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts zu folgen. Dem Bewertungsgesetz wurde daher ein vierter Abschnitt hinzugefügt mit Vorschriften über die Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer ab 1.1.1996 und für die Grunderwerbsteuer ab 1.1.1997 (§§ 138ff. BewG).

Durch Art. 10 des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) ist § 8 Abs. 2 S. 1 und 2 GrEStG (redaktionell) an die Änderungen des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2007 angepasst worden. Die Änderungen sind rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft getreten (Art. 28 Abs. 3 JStG 2008). Durch die Ergänzung des Verweises in § 8 Abs. 2 S. 1 GrEStG auf § 138 Abs. 2 bis 4 BewG ist die entsprechende Änderung des BewG durch das JStG 2007 auch für die Grunderwerbsteuer nachvollzogen worden. Außerdem wurde der Verweis in § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG auf § 138 Abs. 1 S. 2 BewG als Folge der Änderung des BewG durch das JStG 2007 auf § 138 Abs. 1 S. 1 BewG berichtigt.

#### 4.4.1 Grundbesitzwerte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bzw. Betriebsgrundstücke

- 27 § 138 Abs. 2 BewG regelt die Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwerte, die in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sind. Die entsprechenden Grundbesitzwerte sind für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und die Betriebsgrundstücke i. S. v. § 99 Abs. 1 Nr. 2 BewG unter Anwendung der §§ 139 bis 144 BewG zu ermitteln. Die Regelungen gelten einheitlich sowohl für die alten als auch für die neuen Bundesländer.

Nachdem die Anwendung der Vorschriften zunächst durch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.5.1997 (BStBl I 1997, 543ff.) geregelt war, wurden Ende des Jahres 1998 die Erbschaftsteuerrichtlinien veröffentlicht (BStBl I 1998, Sondernummer 2, 2ff.).

Die Vorschriften über die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens finden sich nunmehr in den Abschn. R 125 bis R 157 ErbStR 2003. Auf die Regelungen im Einzelnen soll hier nicht eingegangen werden. Im Folgenden soll vielmehr nur ein kurzer grundsätzlicher Abriss gegeben werden.

Zum Begriff der **wirtschaftlichen Einheit** und zum **Umfang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens** siehe § 33 BewG i.V.m. § 140 Abs. 1 S. 1 BewG und R 125ff. ErbStR 2003. Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören danach alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt sind. Hierunter fallen insbesondere der Grund und Boden, die Wohn- und Wirtschaftsgebäude, die stehenden Betriebsmittel (z. B. Maschinen, Zuchttiere) und der Normalbestand an umlaufenden Betriebsmitteln (z. B. Futtermittel, Mastvieh), aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. Brennrechte, Milchlieferrechte und Jagdrechte (vgl. § 140 Abs. 1 S. 2 BewG). Nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören die in § 33 Abs. 3 BewG genannten Wirtschaftsgüter (z. B. Überbestände an umlaufenden Betriebsmitteln). Sie werden daher bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts nicht berücksichtigt. Dasselbe gilt nach § 140 Abs. 2 BewG für den Wert von Pensionsverpflichtungen.

- 28 Der **Betrieb der Land- und Forstwirtschaft** umfasst gem. § 141 Abs. 1 BewG den Betriebsteil, die Betriebswohnungen und den Wohnteil. Für diese Teile ist jeweils ein gesonderter Wert zu ermitteln, deren Summe dann den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzwert ergibt (vgl. § 144 BewG).

Zum **Betriebsteil** gehören neben den land-/forstwirtschaftlich, gärtnerisch und weinbaulich genutzten Flächen auch die Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen sowie die zugehörigen Betriebsmittel. Der Wert des Betriebsteils (Betriebswert) wird, wie auch nach altem Recht, nach einem stark vereinfachten Ertragswertverfahren

ermittelt. Wegen der unterschiedlichen Entwicklung der Ertragsfähigkeit im Verhältnis zu anderen Vermögensarten und innerhalb der Land- und Forstwirtschaft seit 1964 wurden die Ertragswerte aktualisiert. Bei den Ertragswerten handelt es sich um standardisierte Werte für die wichtigsten Nutzungen (z.B. landwirtschaftliche Nutzung ohne Hopfen und Spargel) und Nutzungsteile (z.B. Nutzungsteil Obstbau). Für die landwirtschaftliche Nutzung ohne Spargel und Hopfen ist der Ertragswert auf der Grundlage der Bodenschätzungsergebnisse zu ermitteln; er beträgt 0,35 EUR je Ertragsmesszahl (vgl. hierzu im Einzelnen § 142 Abs. 2 BewG). Nicht zum Betriebsteil gehören die Betriebswohnungen (§ 141 Abs. 2 BewG).

Die **Einbeziehung angepachteter großer Flächen** in die Ermittlung des Ertragswerts kann in Einzelfällen ggf. zu einem unverhältnismäßigen Ergebnis bei der Grunderwerbsteuer führen (so FG Sachsen-Anhalt v. 22.4.2008, 2 V 1670/07, betr. einen Fall, bei dem 6,37 ha eigenem Grund und Boden eine bewirtschaftete Fläche von 419,2 ha gegenüberstand).

Nach § 142 Abs. 3 BewG kann für bestimmte Betriebe der Land- und Forstwirtschaft eine Ermittlung des Betriebswerts in einem Einzelertragswertverfahren beantragt werden, wobei der Steuerpflichtige die dafür notwendigen Bewertungsgrundlagen nachzuweisen hat.

**Betriebswohnungen** sind Wohnungen einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zu dienen bestimmt, aber nicht dem Wohnteil zuzurechnen sind. Sie sind nicht beim Betriebsteil zu erfassen; ihr Wert ist gem. § 143 BewG zu ermitteln, wobei hierfür die Vorschriften der §§ 146 bis 150 BewG über die Bewertung der bebauten Grundstücke des Grundvermögens gelten.

Der **Wohnteil** umfasst Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Inhaber eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft und den zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen zu Wohnzwecken dienen sowie Altenteilwohnungen (vgl. § 34 Abs. 3 BewG). Auch für den Wohnteil ist ein Wert gem. § 143 BewG zu ermitteln.

29

Als Besonderheit ist zu beachten, dass sowohl für Betriebswohnungen als auch für den Wohnteil der Zuschlag für Ein-/Zweifamilienhäuser (§ 146 Abs. 5 BewG) i. d. R. nicht vorzunehmen ist; ein Zuschlag kommt nur in Betracht, wenn ein bebautes Grundstück ausschließlich Wohnzwecken dient. Dies dürfte aber im landwirtschaftlichen Bereich – schon wegen der unmittelbaren Nähe zu Wirtschafts- und Hofflächen – nur selten der Fall sein.

Besteht eine räumliche Verbindung der Betriebswohnungen und/oder des Wohnteils mit der Hofstelle, so ist „zur Berücksichtigung von Besonderheiten“ gem. § 143 Abs. 3 BewG von deren Ertragswert jeweils ein Abschlag von 15 % vorzunehmen. Damit sollen die Nachteile, die sich aus der eingeschränkten Verkehrs-

fähigkeit der entsprechenden Wohnungen ergeben, abgegolten werden. Weitere Nachteile, z. B. Lärm- oder Geruchsbelästigungen, werden nicht berücksichtigt.

Es steht dem Steuerpflichtigen aber im Einzelfall offen, einen niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) nachzuweisen (sog. Öffnungsklausel). Diese Öffnungsklausel war bis 31.12.2006 in § 146 Abs. 7 BewG a.F. gesetzlich geregelt. Ab 1.1.2007 ist die Öffnungsklausel in § 138 Abs. 4 BewG gesetzlich verankert. Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts ist möglich durch ein Gutachten oder über einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommenen Kaufpreis innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt. Bei gleich gebliebenen Verhältnissen kann auch ein Kaufpreis außerhalb der Jahresspanne als Nachweis dienen.

Angesichts der bewertungsrechtlichen Definition des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 33, 140 BewG), in das auch Betriebsmittel (Maschinen, Vieh, Futtermittel) einbezogen werden, stellt sich die Frage, ob die nach § 138 Abs. 2 BewG festgestellten Grundbesitzwerte unverändert für Zwecke der Grunderwerbsteuer übernommen werden können. Denn bei diesen Betriebsmitteln handelt es sich um Zubehör bzw. Betriebsvorrichtungen, die nicht unter den Grundstücksbegriff des § 2 GrESTG fallen. Einer entsprechenden „Bereinigung“ der Werte des § 138 Abs. 2 BewG bedarf es wegen des Wortlauts des § 8 Abs. 2 GrESTG und des typisierenden Charakters dieser Werte dennoch nicht (so auch *Hofmann*, GrESTG, 8. Auflage, § 8 Rz. 50; insofern zweifelnd aber *Pahlke*, in *Pahlke/Franz*, GrESTG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 63).

#### 4.4.2 Grundbesitzwerte (Grundstückswerte) für unbebaute und bebaute Grundstücke

- 30 § 138 Abs. 3 BewG sieht für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke i. S. d. § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG die Ermittlung von Grundstückswerten vor, die in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrESTG als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer herangezogen werden. Unter Grundvermögen versteht man den Grundbesitz, bei dem es sich weder um land- und forstwirtschaftliches Vermögen noch um Betriebsgrundstücke handelt. Zum Grundvermögen gehören insbesondere der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 BewG). Wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens ist das Grundstück i. S. v. § 70 Abs. 1 BewG. Für jede wirtschaftliche Einheit ist ein eigener Grundstückswert festzustellen. Bei diesem Wert, dessen Ermittlungsmethode in § 138 Abs. 3 S. 1 BewG vorgegeben ist, handelt es sich um einen vom gemeinen Wert i. S. v. § 9 BewG losgelösten typisierenden und eigenständigen Steuerwert (vgl. *Pahlke*, in *Pahlke/Franz*, GrESTG, 3. Auflage 2005, § 8 Rz. 64).

Für die Bewertung des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke gelten folgende Grundsätze:

#### 4.4.2.1 Unbebaute Grundstücke

Die Bewertung **unbebauter Grundstücke** ist in § 145 BewG geregelt. In Abs. 1 dieser Vorschrift ist bestimmt, wann ein Grundstück als unbebaut anzusehen ist. Dies ist dann der Fall, wenn sich auf dem Grundstück weder benutzbare Gebäude noch zur Nutzung vorgesehene Gebäude im Bau befinden. Als unbebaut gilt ein Grundstück auch dann, wenn die darauf befindlichen Gebäude keiner oder nur einer unbedeutenden Nutzung zugeführt werden können, oder wenn auf ihnen infolge Gebäudezerfalls kein auf Dauer benutzbarer Raum mehr vorhanden ist. Als unbedeutend gilt eine Nutzung, wenn die hierfür erzielte Jahresmiete i.S.v. § 146 Abs. 2 BewG oder die übliche Miete nach § 146 Abs. 3 BewG weniger als 1 % des nach § 145 Abs. 3 BewG anzusetzenden Werts beträgt (vgl. § 145 Abs. 2 BewG).

31

§ 145 BewG gilt nur für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke i.S.d. § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Die Vorschrift findet auf den Wohnteil oder auf Betriebswohnungen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs keine Anwendung (§ 143 Abs. 1 BewG).

Der Grundbesitzwert umfasst die gesamte wirtschaftliche Einheit. Ausgenommen sind jedoch die Mineralgewinnungsrechte (§ 2 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 GrEStG; vgl. hierzu auch § 2 GrEStG Rz. 9).

Zu Einzelheiten der Wertermittlung unbebauter Grundstücke vgl. R 158ff. ErbStR 2003).

Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich gemäß § 145 Abs. 3 BewG nach ihrer Fläche und den um 20 % ermäßigten Bodenrichtwerten i.S.v. § 196 BauGB (§ 145 Abs. 1 BewG). Bei den Bodenrichtwerten handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte, die sich für ein Gebiet mit im Wesentlichen gleichen Lage- und Nutzungsverhältnissen je Quadratmeter der unbebauten oder bebauten Grundstücksfläche ergeben.

Das bis 31.12.2006 geltende Gesetz selbst regelte weder, auf welchen Zeitpunkt der Nachweis zu erfolgen hat – auf den Besteuerungszeitpunkt oder entsprechend § 138 Abs. 1 S. 2 BewG zum 1.1.1996 – noch die Frage, wie ein solcher Nachweis erbracht werden kann. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (R 163) soll der gemeine Wert nach den Wertverhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt nachgewiesen werden; demnach ist der Wert entscheidend, den das Grundstück zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer hat. Da es sich bei dem Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts um einen Einzelnachweis handelt, bei dem gerade von der typisierenden Wertermittlung abgewichen wird, ist dies auch zutreffend; zur Bewältigung

von Massenverfahren entwickelte typisierende Wertermittlungsmerkmale – und um ein solches handelt es sich bei § 138 Abs. 1 S. 2 BewG – dürfen bei einer Einzelwertermittlung durch Gutachten andere Kriterien keine Berücksichtigung finden.

Als Nachweis ist regelmäßig ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder des örtlich zuständigen Gutachterausschusses erforderlich, jedoch kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis als Nachweis dienen.

Bis zum 31.12.2006 wurden für den Ansatz der Bodenrichtwerte die auf den 1.1.1996 festgestellten Werte der Bedarfswertermittlung zugrunde gelegt (vgl. § 138 Abs. 1 BewG a.F.). An diesen Wertverhältnissen zum 1.1.1996 hält der Gesetzgeber nicht mehr fest. Seit 1.1.2007 sind nach § 138 Abs. 1 BewG n.F. u.a. auch die Wertverhältnisse des Besteuerungszeitpunkts maßgebend. Nach § 145 Abs. 3 S. 2 bis 4 BewG n.F. sind die Bodenrichtwerte von den Gutachterausschüssen auf der Grundlage des BauGB zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen. Bei der Wertermittlung ist stets der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt zu ermitteln war. Besteht für den Gutachterausschuss keine Verpflichtung nach § 196 des Baugesetzbuchs einen Bodenrichtwert zu ermitteln, ist der Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten und um 20 % zu ermäßigen (§ 145 Abs. 3 S. 4 BewG).

**Beispiel:**

Für ein 750 m<sup>2</sup> großes, unbebautes Grundstück ist auf den 20.1.2009 ein Bedarfswert zu ermitteln. Der Bodenrichtwert zum 1.1.1996 betrug umgerechnet 333 EUR. Der vom Gutachterausschuss zuletzt festgestellte Bodenrichtwert beträgt 440 EUR.

Nach der bis zum 31.12.2006 geltenden Rechtslage berechnet sich der Grundstückswert mit 750 m<sup>2</sup> × 266 EUR (80 % von 333 EUR) = 199.500 EUR. Nach der ab 1.1.2007 geltenden Rechtslage beträgt der Grundstückswert 750 m<sup>2</sup> × 352 EUR/m<sup>2</sup> (80 % von 440 EUR/m<sup>2</sup>) = 264.000 EUR.

Der ab 1.1.2007 vorgeschriebene Ansatz des jeweils aktuellsten vom Gutachterausschuss festgelegten Bodenrichtwerts führt in Ballungsgebieten zu höheren, in ländlichen Gebieten eher zu niedrigeren Werten.

Mit dem vom Bodenrichtwert bzw. dem daraus abgeleiteten Wert vorzunehmenden Abschlag von 20 % sind alle sonstigen wertbeeinflussenden Merkmale, wie z.B. Ecklage, Beschaffenheit des Baugrunds, Geruchsbelästigung, Altlasten und Grunddienstbarkeiten, abgegolten.

- 32** Nach dem Gesetzeswortlaut ist bei der Bewertung eines einzelnen Grundstücks der Bodenrichtwert unverändert zu übernehmen und mit der Grundstücksfläche zu multiplizieren. Bei Grundstücken, die mit lagetypischen Merkmalen des Boden-

richtwertgrundstücks übereinstimmen, wird dies auch so gehandhabt. Bilden die Gutachterausschüsse aber z.B. eine große Richtwertzone mit unterschiedlicher Bebauung, so kann sich ein einzelnes Grundstück in seiner rechtlichen Bebauungsmöglichkeit durchaus von der des gebietstypischen Richtwertgrundstücks unterscheiden. In diesen Fällen ist der Wert des Grundstücks anhand eines Umrechnungskoeffizienten aus dem Bodenrichtwert abzuleiten (R 161 ErbStR 2003). Eine solche Ableitung entspricht der Intention des Gesetzgebers, wonach das Finanzamt keine eigenen Wertermittlungen anstellen soll, sondern die Vorgaben des Gutachterausschusses zu beachten hat (vgl. BFH v. 18.8.2005, II R 62/03, BStBl II 2006, 5, DStR 2005, 1689).

Hat der Gutachterausschuss Bodenrichtwerte für erschließungsbeitragspflichtiges Bauland festgelegt, ist dieser Richtwert für solche Grundstücke maßgebend und unverändert zu übernehmen, für die (noch) eine Erschließungsbeitragspflicht besteht. Auf den tatsächlichen Erschließungszustand des Grundstücks kommt es entgegen R 161 Abs. 6 S. 4 und 5 ErbStR 2003 nicht an. Aus einer Richtwertkarte, die für Grundstücke in einer Richtwertzone eine Preisspanne nennt, kann bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts für unbebaute Grundstücke in diesem Gebiet nach § 145 Abs. 3 BewG nur der unterste Wert der angegebenen Wertspanne übernommen werden (vgl. BFH v. 18.8.2005, II R 62/03, BStBl II 2006, 5 = DStR 2005, 1689).

Die Bodenrichtwerte sind für die Beteiligten verbindlich und auch einer gerichtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich (vgl. *Viskorf*, in Boruttau, GrEStG, § 8 Rz. 108; BFH v. 11.5.2005, II R 21/02, BStBl II 2005, 686; und BFH v. 21.10.2005, II B 123/04, BFH/NV 2006, 499).

Bis 31.12.2006 eröffnete § 145 Abs. 3 S. 3 BewG a.F. die Möglichkeit, abweichend von diesen Grundsätzen einen niedrigeren gemeinen Wert (Verkehrswert) festzustellen, wenn ein solcher vom Steuerpflichtigen nachgewiesen ist. Die Feststellungslast hierzu liegt beim Steuerpflichtigen (BFH v. 27.10.2004, II B 129/03, BFH/NV 2005, 507; und BFH v. 10.11.2004, II R 69/01, BStBl II 2005, 259), der auch grundsätzlich für die Kosten des eingeholten Verkehrswertgutachtens aufzukommen hat. Ab 1.1.2007 ist in § 138 Abs. 4 BewG u.a. auch für unbebaute Grundstücke der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts möglich (sog. Öffnungsklausel). R 163 ErbStR 2003 sieht gewisse Beweiserleichterungen für den Steuerpflichtigen vor.

#### 4.4.2.2 Bebaute Grundstücke

**Bebaute Grundstücke** – als solche gelten nach § 146 Abs. 1 BewG die nicht unbebauten Grundstücke i.S.d. § 145 Abs. 1 BewG – sind gem. § 148 BewG nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten (vgl. R 164ff. ErbStR 2003). Als Wert eines sol-

33

chen Grundstücks war bis zum 31.12.2006 das 12,5-Fache der für dieses im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete anzusetzen, vermindert um die Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes (§ 146 Abs. 2 BewG). Lag keine Fremdvermietung vor, war anstatt der Jahresmiete die übliche Miete anzusetzen (§ 146 Abs. 3 BewG).

Ist das Grundstück vor dem Besteuerungszeitpunkt weniger als drei Jahre vermietet worden (z.B. Neubau oder vorherige Eigennutzung), ist die durchschnittliche Jahresmiete aus dem kürzeren Zeitraum zu ermitteln. Dies muss auch dann gelten, wenn sich während des dreijährigen Ermittlungszeitraums die tatsächlichen Verhältnisse so geändert haben, dass sie sich dauerhaft auf die Ertragsfähigkeit auswirken. Dies wird bei wesentlichen Verbesserungen oder Verschlechterungen einer Mietsache der Fall sein (z.B. Umbau, Totalrenovierung, Teilabriss) oder auch bei Nutzungsänderung (gewerbliche Vermietung anstelle von Wohnraumvermietung).

Der Altersabschlag beträgt für jedes Jahr, das seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes bis zum Besteuerungszeitpunkt vollendet worden ist, 0,5 %, höchstens 25 % des Werts des Grundstücks. Die Anknüpfung an den Besteuerungszeitpunkt stand im Widerspruch zu § 138 Abs. 1 S. 2 BewG, der eine Feststellung der Grundstückswerte nach den Wertverhältnissen zum 1.1.1996 vorschrieb. Diese Diskrepanz ist inzwischen beseitigt.

Mit der Neuregelung durch Art. 18 des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2007 (BGBl I 2006, 2878ff.; BStBl I 2007, 28ff.) sind ab 1.1.2007 neben den tatsächlichen Verhältnissen zum Besteuerungszeitpunkt auch die Wertverhältnisse des Besteuerungszeitpunkts maßgebend.

Ab 1.1.2007 ist der Wert eines bebauten Grundstücks das 12,5-Fache der im Besteuerungszeitpunkt vereinbarten Jahresmiete, vermindert um die Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes (§ 146 Abs. 2 S. 1 BewG).

Die **Jahresmiete** ist das Gesamtentgelt, das die Mieter oder Pächter für die Nutzung des bebauten Grundstücks aufgrund vertraglicher Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen haben (§ 146 Abs. 2 S. 2 BewG). Aus dieser Formulierung geht hervor, dass stets die vertraglich vereinbarte Miete der Berechnung zugrunde zu legen ist. Dies bedeutet zum einen, dass bei bestehender Mietpreisbindung nur die gebundene Miete Berücksichtigung findet, zum anderen aber auch, dass bei Mietausfällen trotz des tatsächlich erzielten geringeren Ertrags die Sollmiete maßgebend ist.

Zur Jahresmiete rechnen neben der vereinbarten Miete auch die Mieteinnahmen für Stellplätze, Nebengebäude u. a., die Vergütungen für Nebenleistungen des Vermieters und ggf. Untermietzuschläge. Die Umsatzsteuer bei ganz oder teilweise

umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gebäuden ist nicht in die Berechnung der Jahresmiete einzubeziehen.

Nicht zur Jahresmiete gehören auch Einnahmen für die Überlassung von Maschinen oder Einrichtungsgegenständen sowie die Betriebskosten (vgl. § 146 Abs. 2 S. 3 BewG), also die umlagefähigen Kosten, die neben der Miete nach Anlage 3 der II. BV gesondert mit dem Mieter abgerechnet werden können. Dies sind u. a. die Grundsteuer, Wasser- und Heizkosten, Aufwendungen für Schornsteinfeger und Müllabfuhr usw.

Instandsetzungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallwagnis wurden bereits bei der Festlegung des Vervielfältigers berücksichtigt; ein weiterer Abzug scheidet somit aus.

**Beispiel:**

Für ein im Ertragswertverfahren zum 1.2.2007 zu bewertendes bebautes Grundstück wurden vom Mieter folgende Mieten (monatlich, kalt) entrichtet:

bis 31.5.2005	780 EUR
ab 1.6.2005	800 EUR
ab 1.6.2006	840 EUR
ab 1.1.2007	870 EUR

Die Jahresnettokaltemiete errechnet sich aus der im Besteuerungszeitpunkt vereinbarten Monatsmiete (kalt) in Höhe von 870 EUR, multipliziert mit 12, und beträgt damit 10.440 EUR.

Die Neuregelung führt im Ergebnis dazu, dass in Zeiten steigender Mieten höhere Bedarfswerte festgestellt werden.

An die Stelle der Jahresmiete tritt nach § 146 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 BewG die **übliche Miete** für solche Grundstücke oder Grundstücksteile, 34

- die eigengenutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen sind,
- die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat.

Dies gilt sowohl für Wohnräume als auch für gewerblich oder freiberuflich genutzte Räume.

Die übliche Miete ist die Miete, die für nach Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter vergleichbare, nicht preisgebundene Grundstücke von fremden Mietern bezahlt wird (§ 146 Abs. 3 S. 2 BewG). Sie kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden. Betriebskosten

sind nicht einzubeziehen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bleiben außer Betracht (vgl. § 146 Abs. 3 S. 3 und 4 BewG).

Neu ist der Ansatz der üblichen Miete ab 1.1.2007 dann, wenn die tatsächlich zu entrichtende Miete um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweicht. Die Neuregelung gilt sowohl für Abweichungen nach oben als auch nach unten. Diese Regelung entspricht § 79 Abs. 2 BewG (Einheitsbewertung).

**Beispiel:**

V vermietet eine 80 m<sup>2</sup> große Eigentumswohnung mittlerer Ausstattung an einen Bekannten für 500 EUR pro Monat. Nach dem Mietspiegel der Kommune beträgt die Miete für vergleichbare Eigentumswohnungen 10 EUR/m<sup>2</sup>, also 800 EUR pro Monat.

Nach der früheren, bis 31.12.2006 geltenden Rechtslage wurde die Miete mit 500 EUR pro Monat zur Bedarfswertermittlung herangezogen. Die verbilligte Überlassung an eine dritte Person führte nicht zum Ansatz der üblichen Miete.

Nach der ab 1.1.2007 geltenden Rechtslage kommt wegen der Abweichung der tatsächlichen Miete von der üblichen Miete um mehr als 20 % anstatt der tatsächlichen die übliche Miete für vergleichbare Wohnungen mit 800 EUR/monatlich zum Ansatz.

In der Praxis kommt etwa in der Hälfte der Fälle der Mindestwert zum Ansatz. Es sollte daher stets zunächst der Mindestwert ermittelt werden, um ggf. die aufwendigen Ermittlungen zur Bestimmung der üblichen Miete zu vermeiden.

Für Leerstandszeiten bei preisgebundenen Wohnungen ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht die gebundene, sondern die übliche Miete der Wertfindung zugrunde zu legen. Dennoch wird wohl nicht zu beanstanden sein, wenn die Finanzverwaltung die übliche Miete generell aus der gebundenen Miete ableitet (R 171 Abs. 3 ErbStR 2003), da die Marktmiete – etwa wegen der Lage des Mietobjekts oder beim Vorhandensein von Vergleichsmieten im gleichen Haus – ohnehin meist mit der gebundenen Miete identisch sein dürfte.

Die nach § 146 Abs. 4 S. 1 BewG vorgesehene Wertminderung wegen Alters des Gebäudes beträgt für jedes Jahr, das seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes bis zum Besteuerungszeitpunkt vollendet worden ist, 0,5 %, höchstens jedoch 25 % des maßgebenden Grundstückswerts.

Der Alterswertabschlag ist ein Element, das typischerweise dem Sachwertverfahren entstammt und dem Ertragswertverfahren daher fremd ist. Es wurde in § 146 BewG als Korrektiv aufgenommen, weil sich die Mieten von Neu- und Altbauten nicht in so ausreichendem Maße unterschieden, um einen wirklichen Ausgleich für unterschiedliche weitere Nutzungsmöglichkeiten darstellen zu können.

Bei der Berechnung der Wertminderung wegen Alters sind nur die vollen Jahre zwischen der Bezugsfertigkeit des Gebäudes und dem Besteuerungszeitpunkt zu berücksichtigen. Beim Vorhandensein von mehreren Gebäuden unterschiedlichen

Alters sind die Werte der einzelnen Gebäude und damit auch die „Altersabschläge“ jeweils getrennt zu berechnen.

Besonders zu beachten sind die Fälle, bei denen eine Verlängerung bzw. eine Verkürzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer eingetreten ist. Bei durchgreifenden Erneuerungsmaßnahmen, durch welche die gewöhnliche Nutzungsdauer um mindestens 25 Jahre verlängert wurde, bestimmt sich die Alterswertminderung nach einem fiktiven Fertigstellungsjahr, das aus dem Jahr der Bezugsfertigkeit zuzüglich der Verlängerung der gewöhnlichen Nutzungsdauer aufgrund der baulichen Maßnahme zu ermitteln ist. Hat sich die gewöhnliche Nutzungsdauer hingegen verkürzt, kann diesem Umstand bei der Bewertung nach dem Ertragswertverfahren nicht durch eine verkürzte Nutzungsdauer Rechnung getragen werden. Es bleibt dann nur der Weg über den Nachweis des niedrigeren Grundstückswerts im Besteuerungszeitpunkt nach der Öffnungsklausel des § 138 Abs. 4 BewG (§ 146 Abs. 7 BewG a.F.)

35

Für Ein- und Zweifamilienhäuser sieht § 146 Abs. 5 BewG einen Zuschlag auf den ermittelten Grundstückswert nach § 146 Abs. 1 bis 4 vor. Dieser Zuschlag wird mit der geringeren Rendite und dem größeren Grundstücksanteil dieser Objekte begründet. Unter diese Regelung fallen neben den Einfamilienhäusern und Wohngrundstücken mit zwei Wohnungen auch Eigentumswohnungen, wenn sie baulich wie Einfamilienhäuser gestaltet sind oder in Wohnanlagen gelegen sind, die nur aus zwei Eigentumswohnungen bestehen (vgl. § 146 Abs. 7 BewG). Ein Zuschlag ist grundsätzlich nur in den Fällen vorzunehmen, in denen das Grundstück ausschließlich Wohnzwecken dient. Dies bedeutet, dass beim Vorhandensein von zu gewerblichen, selbstständigen oder zu öffentlichen Zwecken genutzten Räumen ein Zuschlag nicht vorgenommen wird. Das häusliche Arbeitszimmer ist der Nutzung zu Wohnzwecken zuzurechnen.

Für bebaute Grundstücke, die im Ertragswertverfahren bewertet werden, ist als Grundstückswert mindestens der Wert anzusetzen, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre (§ 146 Abs. 6 i.V.m. § 145 Abs. 3 BewG). Dieser sog. **Mindestwert** errechnet sich regelmäßig aus der Grundstücksfläche und dem auf 80 % ermäßigten Bodenrichtwert.

Streitanfällig dürften dabei vor allem die Fälle sein, in denen das zu bewertende Grundstück nicht dem dem Bodenrichtwert zugrunde liegenden „Normgrundstück“ entspricht. Abweichenden Merkmalen des Grundstücks selbst von den Vorgaben des Bodenrichtwertgrundstücks kann in dem in R 161 beschriebenen Umfang Rechnung getragen werden. Umstritten ist jedoch die Frage, inwieweit die tatsächliche Bebauung einen Wertabschlag rechtfertigen kann, wenn sie von der rechtlich zulässigen Bebauung abweicht. Dies wird z.B. dann relevant, wenn ein größeres, lediglich mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück zur Bewer-

zung ansteht, welches in einem Gebiet gelegen ist, wo nach dem Bebauungsplan Hochhausbebauung zulässig ist, sodass die Bodenrichtwerte und damit der Grundstückswert entsprechend hoch anzusetzen sind. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist eine Wertminderung grundsätzlich auch in diesen Fällen nicht vorgesehen. Die Verwaltung lässt eine Wertminderung jedoch dann zu (R 176 Abs. 2 ErbStR 2003), wenn der nach dem Bebauungsplan an sich zulässigen Bebauung andere rechtliche Hindernisse entgegenstehen (z.B. Denkmalschutz), die es dem Steuerpflichtigen unmöglich machen, sein Grundstück – etwa durch Anbau oder Abriss und Neubau – in seiner Nutzungsmöglichkeit voll auszuschöpfen.

- 36** Der Steuerpflichtige hat darüber hinaus die Möglichkeit, den Nachweis zu erbringen, dass der Verkehrswert des unbebauten Grundstücks unter dem Mindestwert liegt.

Nach § 138 Abs. 4 BewG (§ 146 Abs. 7 BewG a.F.) kann der Steuerpflichtige auch den Nachweis erbringen, dass der gemeine Wert (Verkehrswert) des gesamten bebauten Grundstücks niedriger ist als der nach den o.a. Kriterien ermittelte Wert. Auch hier ist der Nachweis – ebenso wie bei den unbebauten Grundstücken – auf den Besteuerungszeitpunkt und regelmäßig durch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken oder des örtlich zuständigen Gutachterausschusses zu erbringen (vgl. R 177 ErbStR 2003), wobei auch hier ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis als Nachweis dienen kann. Bei unveränderten Verhältnissen kann auch ein Kaufpreis außerhalb eines Jahres zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen.

Beim Nachweis durch ein solches Gutachten handelt es sich um ein substantiiertes, urkundlich belegtes Parteivorbringen (BFH v. 4.3.1993, IV R 33/92, BFH/NV 1993, 739). Andere Gutachten rechtfertigen keinen Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts (vgl. BFH v. 11.2.2004, II R 69/01, BStBl II 2005, 259).

#### **4.4.2.3 Sonderfälle**

- 37** Der Gesetzgeber hat dem Ertragswertverfahren gegenüber dem ursprünglich vorgeschlagenen vereinfachten Sachwertverfahren den Vorzug eingeräumt. Da aber typische Gewerbegrundstücke in aller Regel eigengenutzt sind und folglich weder Jahresmieten vorhanden noch übliche Mieten ermittelbar sind, musste für diese Grundstücke ein eigenständiges Bewertungsverfahren gefunden werden. Der Gesetzgeber hat diese Fälle in § 147 BewG geregelt und sich dabei für ein gemischtes Verfahren entschieden. Danach sind die Werte für Grund und Boden und Gebäude zunächst getrennt und nach unterschiedlichen Methoden zu ermitteln und dann zu addieren.

Für diese Sonderfälle stellt § 147 Abs. 1 BewG klar, dass das dort vorgesehene besondere Bewertungsverfahren nur dann zur Anwendung kommt, wenn ein Wert nach dem Ertragwertverfahren nicht festgestellt werden kann. Die Ertragswertermittlung ist möglich, wenn das Grundstück entweder tatsächlich fremd vermietet ist oder aber eine übliche Miete ermittelbar ist. Letzteres dürfte z.B. bei Bürogebäuden, Ladengeschäften und Gaststätten der Fall sein, sodass diese für eine Bewertung nach § 147 BewG i.d.R. nicht in Betracht kommt. § 147 BewG kommt aber insbesondere dann zur Anwendung, wenn eigengenutzte Gebäude für eine spezielle Nutzung errichtet oder bautechnisch umgestaltet sind; dies ist etwa bei Fabrikationsgebäuden, Hallenbädern, Lichtspielhäusern und Theatern der Fall.

Auch eine besondere Form der Nutzung kann eine „Sonderbewertung“ bewirken; so sind u. a. Bankgebäude, Hotels, Privatschulen und Alten- und Pflegeheime nach § 147 BewG zu bewerten, sofern nicht vermietete Vergleichsobjekte in der Region vorhanden sind. Zu den von § 147 BewG betroffenen Grundstücken vgl. auch R 178 ErbStR 2003 und die gleichlautenden Ländererlasse zur Umsetzung des Jahressteuergesetzes 2007 v. 2.4.2007 (BStBl I 2007, 314).

Der Wert des Grund und Bodens errechnet sich regelmäßig aus der Grundstücksfläche und dem auf 70 % ermäßigten Bodenrichtwert (vgl. § 147 Abs. 2 S. 1 BewG).

Wegen der Möglichkeit der Wertminderung, wenn die tatsächliche Bebauung von der rechtlich zulässigen Bebauung des Bodenrichtwertgrundstücks abweicht, wird auf die Ausführungen zum Mindestwert (vgl. Rz. 35) verwiesen.

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert für den Grund und Boden nachzuweisen (§ 147 Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 145 Abs. 3 S. 3 BewG).

Der Wert des Gebäudes bestimmt sich nach den ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften, wobei der Wert im Besteuerungszeitpunkt maßgebend ist (§ 147 Abs. 2 S. 2 BewG). Es wurde bezweifelt, ob diese Formulierung die Übernahme der Steuerbilanzwerte bedeutet, zumal auch Grundstücke nach § 147 BewG zu bewerten sein können, die nicht bilanzierenden Unternehmen gehören (vgl. *Höll*, Die neue Erbschaftsteuer, 66ff.). Die Finanzverwaltung hat sich für die Übernahme der Steuerbilanzwerte entschieden und führt in R 179 Abs. 3 ErbStR 2003 unter dem Stichwort Gebäudewert Folgendes aus:

„Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen, bei denen das Grundstück zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen gehört, ist dies der Steuerbilanzwert unter Berücksichtigung sämtlicher Abschreibungen, unabhängig von ihrer bilanztechnischen Behandlung, und sonstiger Minderungen, z.B. aus einer übertragenen Rücklage nach § 6b EStG oder durch Verrechnung von Zuschüssen. Maßgebend ist der Steuerbilanzwert im Besteuerungszeitpunkt (§ 147 Abs. 2 S. 2 zweiter Halbs. BewG). Dies erfordert grundsätzlich das Aufstellen einer Zwischenbilanz im Besteuerungszeitpunkt. Aus Gründen der Verwaltungsver-

einfachung bestehen keine Bedenken, den Steuerbilanzwert im Besteuerungszeitpunkt aus dem letzten Bilanzansatz für das Gebäude vor dem Besteuerungszeitpunkt durch Kürzung um die anteiligen Abschreibungen bis zum Besteuerungszeitpunkt abzuleiten, wenn in diesem Zeitraum keine Veränderungen an dem Grundstück stattgefunden haben.

Wird der Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt, ist das Gebäude bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen mit dem Restbuchwert im Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. Der Restbuchwert berechnet sich regelmäßig aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich zu verrechnender Zuschüsse und der bis zum Besteuerungszeitpunkt in Anspruch genommenen Abschreibungen.

Bei Gebäuden, die sich im Privatvermögen befinden, ist ebenfalls für den Gebäudewert von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich zu verrechnender Zuschüsse und Abschreibungen bis zum Besteuerungszeitpunkt auszugehen.“

Die Übernahme der Steuerbilanzwerte entspricht wohl dem Willen des Gesetzgebers, führt jedoch häufig zu willkürlichen oder zufälligen Ergebnissen – insbesondere bei Inanspruchnahme der degressiven AfA oder von Sonderabschreibungen. Auch sind die Ergebnisse weit entfernt von dem Gedanken einer Bewertung nach der Ertragsfähigkeit.

- 38** Fraglich ist, ob bei der Bewertung für Zwecke der Grunderwerbsteuer die ertragsteuerlichen Werte für die Grundstücke/Gebäude aus der Sicht des Veräußerers (bisherigen Eigentümers) abzuleiten sind oder es hierbei auf die Wertansätze in der Bilanz des Erwerbers ankommt. Nach Auffassung der obersten Finanzbehörden der Länder ist hier die ertragsteuerliche Behandlung beim Veräußerer maßgebend. Die im Vierten Abschnitt des BewG zusammengefassten Vorschriften gelten sowohl für die erbschaft-/schenkungsteuerliche als auch für die Grunderwerbsteuerliche Bedarfsbewertung. Entsprechendes gilt auch für die zu diesen Bewertungsvorschriften ergangenen Erbschaftsteuer-Richtlinien. Dies umso mehr, als in der Einführung der ErbStR 2003 ausdrücklich ausgeführt ist, dass die zu den §§ 138 bis 150 BewG ergangenen Weisungen auch dann zu beachten sind, wenn Grundbesitz für Zwecke der Grunderwerbsteuer bewertet wird. Damit hat der Richtliniengeber eindeutig erkennen lassen, dass die Ermittlung des Grundbesitzwerts sowohl für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer wie auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer nach den gleichen Grundsätzen zu erfolgen hat.

Für Grundstücke, die bei Umwandlungen, Einbringungen und anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage auf den Erwerber übergehen, ist die Steuer nach den Werten i. S. d. § 138 Abs. 3 BewG – also unter Zugrundelegung der §§ 139, 145 bis 150 BewG und der hierzu ergangenen Weisungen – zu bemessen (§ 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG). Für die Sonderfälle bedeutet dies, dass der Gebäudewert nach den ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften im Zeitpunkt der Besteuerung zu bestimmen ist (§ 147 Abs. 2 S. 2 BewG). Dies erfordert allerdings das Aufstellen einer Zwischenbilanz. Aufgrund der Verwaltungsverein-

fachung in R 179 Abs. 3 S. 5 ErbStR 2003, die eine Ableitung des Steuerbilanzwerts im Besteuerungszeitpunkt aus dem letzten Bilanzansatz für das Gebäude vor dem Besteuerungszeitpunkt durch Kürzung um die anteiligen Abschreibungen bis zum Besteuerungszeitpunkt vorsieht, ist der eindeutige Schluss zu ziehen, dass auch bei der Ermittlung des grunderwerbsteuerlichen Bedarfswerts der Gebäudewert nur aus der Steuerbilanz des Veräußerers abzuleiten ist (vgl. hierzu auch FinMin Schleswig-Holstein v. 7.7.2008, VI 353 – S 3014b – 037, DStR 2008, 1737). Eine andere Beurteilung lassen die ErbStR 2003 nicht zu. Dass der Erwerber durch die Aufdeckung stiller Reserven einen höheren Wert in seine Steuerbilanz einstellt, kann nicht dazu führen, dass die grunderwerbsteuerliche Bedarfsbewertung aus Sicht des Erwerbers erfolgen und deshalb auf die ertragsteuerliche Behandlung beim Erwerber abgestellt werden muss. Hätte der Richtliniengeber für Zwecke der Grunderwerbsteuer eine andere Regelung gewollt, hätte er dies in den ErbStR 2003 zum Ausdruck bringen müssen.

Die o. a. Rechtsauffassung wird in der Fachliteratur teilweise kritisiert; dabei wird argumentiert, dass die betroffenen Steuerpflichtigen insoweit faktisch ein Wahlrecht hätten (vgl. hierzu *Behrendt/Wischott*, Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage in den Fällen des § 147 BewG bei Umwandlungen i. S. d. UmwG, DStR 2009, 1512).

Der Wert des Grund und Bodens und des Gebäudes sind zu einem Gesamtwert zusammenzufassen und nach § 139 BewG auf volle 500 EUR nach unten abzurunden. Das Ergebnis stellt den Grundstückswert (Grundbesitzwert) dar.

In der Praxis bereitet die Bewertung nach § 147 BewG einige Probleme, da die Wertfindung – insbesondere wenn keine Steuerbilanz vorliegt – häufig viele Einzelfragen aufwirft. Als Beispiel soll hier nur auf die Bewertung eines Krankenhauses hingewiesen werden; die in den Ländererlassen – z. B. FinMin Baden-Württemberg v. 31.7.1997, NWB-Eilnachrichten 1997, 290) – der Verwaltung vorgegebene Behandlung zeigt die Vielfalt der zur Lösung anstehenden Probleme auf. Danach gilt:

Bei der Ermittlung des Werts des Grund und Bodens bleiben die Beschränkungen aufgrund des Krankenhausfinanzierungsgesetzes als persönliche Verhältnisse unberücksichtigt. Für den Gebäudewert ist, sofern keine Steuerbilanz vorliegt, der Wert der Handelsbilanz zu übernehmen. Dabei sind die fiktiven Sonderabschreibungen nach § 7f EStG oder nach dem Fördergebietsgesetz nicht zu berücksichtigen. Die in einen Wertberichtigungsposten eingestellten Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz und den darauf beruhenden Länderfördergesetzen sind, soweit sie wirtschaftlich dem Gebäude zuzuordnen sind, von dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Nur der verbleibende Betrag, gekürzt um die Abschreibungen, ist als Gebäudewert anzusetzen.

Problematisch wird die Bewertung auch, wenn – etwa bei größeren Fabrikgrundstücken – zur wirtschaftlichen Einheit neben den Fabrikationsgebäuden auch Büro und/oder Wohngebäude gehören, d.h. wenn sich auf einem Grundstück sowohl Gebäude befinden, die nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten sind, als auch solche, die nach § 147 BewG mit dem ertragsteuerlichen Wert anzusetzen sind.

Dieses „Mischverfahren“ führt zu Ergebnissen, die der grundsätzlichen Entscheidung des Gesetzgebers für das Ertragswertverfahren wohl eher entsprechen; auch dürften die Werte weniger von Zufällen abhängig sein als bei einer Bewertung aller Gebäude nach § 147 BewG. Allerdings findet das „Mischverfahren“ keine unmittelbare gesetzliche Grundlage, sodass eine gerichtliche Überprüfung dieser Regelung sicher nicht lange auf sich warten lassen wird (gegen Mischverfahren: *Koch*, ErbBstg 1/98, 20 mit ausführlicher Begründung).

#### 4.4.2.4 Erbbaurecht

- 39 Bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, bilden das Erbbaurecht und das belastete Grundstück je eine selbstständige wirtschaftliche Einheit, für die jeweils ein Wert festzustellen ist. Die Bewertung ist in § 148 BewG geregelt.

Nach dem bis 31.12.2006 geltenden § 148 BewG a.F. hat der Wert des **mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks** das 18,6-Fache des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses betragen. War kein Erbbauzins zu zahlen, wurde für das belastete Grundstück ein Wert von null EUR angesetzt. Der Vervielfältigter war unabhängig von der Restlaufzeit des Vertrags anzusetzen. Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts war gesetzlich nicht vorgesehen. Bei der Ermittlung des Werts des Erbbaurechts war von einem Gesamtwert auszugehen, der für den Grund und Boden und ggf. für die Gebäude zu ermitteln wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde. Der so ermittelte Gesamtwert war um das 18,6-Fache des im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses zu kürzen. Kam es dabei zu einem negativen Grundstückswert für das Erbbaurecht, war dieser zu übernehmen (R 183 Abs. 2 S. 2 ErbStR 2003).

Die Regelung des § 148 BewG und die darin vorgesehene typisierende Bewertungsmethode bedeutete zwar eine Vereinfachung der Bewertung von Erbbaurechten und der damit belasteten Grundstücke, doch hat diese Regelung in der Praxis häufig zu nicht befriedigenden Ergebnissen geführt. Besondere Probleme traten z.B. auf, wenn nicht gleichmäßige Erbbauzinsen vereinbart wurden. Vor allem in Fällen, in denen die Erbbaurechte eine kürzere Laufzeit hatten, ergaben sich weit von den Verkehrswerten entfernte Werte. Es war zudem nur schwer nachvollziehbar, dass eine fehlende Entschädigung für den Übergang eines Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts bei der Ermittlung des Werts nicht berücksichtigt worden ist. Auch erschien es unbefriedigend, dass ein negativer Steuer-

wert des Erbbaurechts entstehen konnte. Schließlich konnten sich Werte ergeben, die weit über dem Verkehrswert lagen und einen Verstoß gegen das Übermaßverbot darstellen. Der Bundesfinanzhof hat daher entschieden, dass auch für Erbbaurechtsfälle, in denen die Wertermittlung gem. § 148 Abs. 1 BewG zu einem überhöhten Wert führt, der nachgewiesene niedrigere gemeine Wert anzusetzen ist (BFH v. 29.9.2004, II R 57/02, BStBl II 2004, 1041). Auch für die Bewertung des erbaurechtsbelasteten Grundstücks hat der Bundesfinanzhof durch verfassungskonforme Auslegung den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gestattet (BFH v. 5.5.2004, II R 45/01, BStBl II 2004, 1036; vgl. hierzu auch BMF v. 1.12.2004, BStBl I 2004, 1194).

Um die aufgezeigten Mängel zu beseitigen, hat der Gesetzgeber schließlich reagiert und mit der Neufassung von § 148 BewG ab 1.1.2007 durch Art. 18 Jahressteuergesetz 2007 (BGBl I 2006, 2878ff.; BStBl I 2007, 28ff.) eine umfassende Neuregelung geschaffen, die an die Bewertung von Erbbaurechten bei der Einheitsbewertung (vgl. § 92 BewG) angelehnt ist.

Nach § 148 Abs. 2 BewG n.F. entfällt der Wert des Grund und Bodens auf die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks. Der Gebäudewert entfällt allein auf die wirtschaftliche Einheit des Erbaurechts, wenn die Dauer dieses Rechts im Besteuerungszeitpunkt mindestens 40 Jahre beträgt oder der Eigentümer des belasteten Grundstücks bei Erlöschen des Erbbaurechts durch Zeitablauf eine dem Wert des Gebäudes entsprechende Entschädigung zu leisten hat. Beträgt die Dauer des Erbbaurechts im Besteuerungszeitpunkt weniger als 40 Jahre und ist eine Entschädigung ausgeschlossen, ist der Gebäudewert zu verteilen, wobei auf die wirtschaftliche Einheit des Erbaurechts je nach Dauer dieses Rechts ein bestimmter Prozentsatz dieses Werts entfällt, z.B. bei einer Dauer von unter 30 bis zu 25 Jahren 80 % des Gebäudewerts. Der verbleibende Teil des Gebäudewerts entfällt auf die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks. Beträgt die Entschädigung für das Gebäude beim Übergang nur einen Teil des gemeinen Werts, ist der dem Eigentümer des belasteten Grundstücks entschädigungslos zufallende Anteil entsprechend zu verteilen. Eine in der Höhe des Erbbauzinses zum Ausdruck kommende Entschädigung für den gemeinen Wert des Gebäudes bleibt außer Betracht (vgl. § 148 Abs. 3 BewG).

Bei den nach § 146 BewG zu bewertenden (bebauten) Grundstücken beträgt 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. Bei bebauten Grundstücken i.S.d. § 147 Abs. 1 BewG (Sonderfälle) ist der Wert des Grund und Bodens nach § 147 Abs. 2 S. 1 BewG und der Gebäudewert nach § 147 Abs. 2 S. 2 BewG zu ermitteln (§ 148 Abs. 4 BewG).

Für Wohnungserbbaurechte oder Teilerbbaurechte gelten die o.a. Grundsätze entsprechend (vgl. § 148 Abs. 5 BewG).

Das Recht auf den Erbbauzins wird weder als Bestandteil des Grundstücks noch als gesondertes Recht angesetzt; die Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses ist weder bei der Bewertung des Erbbaurechts noch als gesonderte Verpflichtung abzuziehen (§ 148 Abs. 6 BewG).

Für die Berechnung der Bedarfswerte nach § 148 BewG ist somit in drei Schritten wie folgt vorzugehen:

1. Berechnung des Gesamtwerts nach § 146 BewG; hiervon entfallen 80 % auf den Gebäudewert und die restlichen 20 % auf den Grund und Boden.
2. Auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts entfallen
  - a) 100 % des Gebäudewerts, wenn das Erbbaurecht im Besteuerungszeitpunkt noch mindestens 40 Jahre besteht oder eine Entschädigung vom Eigentümer des belasteten Grundstücks zu leisten ist,
  - b) gestaffelt gem. § 148 Abs. 3 BewG zwischen 90 und 0 %, je nach Laufzeit des Erbbaurechts, wenn die Voraussetzungen unter a) nicht vorliegen.
3. Auf die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks entfällt der Wert des Grund und Bodens sowie ein ggf. verbleibender Restwert für das Gebäude.

#### Beispiel 1:

Zum 1.2.2007 ist sowohl für das nachfolgende Erbbaurecht als auch für das belastete Grundstück ein Bedarfswert zu ermitteln. Das in Ausübung des Erbbaurechts errichtete Zweifamilienhaus ist zum Besteuerungszeitpunkt 30 Jahre alt, hat eine Wohnfläche von 180 m<sup>2</sup> und wird zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Die übliche Miete beträgt im Besteuerungszeitpunkt 8 EUR/m<sup>2</sup>. Der Bodenrichtwert beträgt 400 EUR/m<sup>2</sup>. Das Grundstück hat eine Fläche von 1.200 m<sup>2</sup>. Die Restlaufzeit des Erbbaurechts beträgt zum Besteuerungszeitpunkt noch 45 Jahre.

#### 1. Ermittlung des Gesamtwerts

Übliche Miete (180 m <sup>2</sup> x 8 EUR/m <sup>2</sup> x 12)	= 17.280 EUR
x 12,5 (Vervielfältiger)	216.000 EUR
abzüglich Wertminderung Alter 15 %	- 32.400 EUR
Zwischensumme	183.600 EUR
Zuschlag 20 % (§ 146 Abs. 5 BewG)	36.720 EUR
vorläufiger Grundstückswert	220.320 EUR
Mindestwert – § 146 Abs. 6 BewG – 1.200 m <sup>2</sup> x 400 EUR/m <sup>2</sup> x 80 %	= 384.000 EUR
Maßgebender Gesamtwert (Mindestwert)	384.000 EUR

#### 2. Aufteilung des Gesamtwerts

Gebäudewert nach § 148 Abs. 4 S. 1 BewG	
80 % von 384.000 EUR	= 307.200 EUR

Wert des Grund und Bodens verbleibender Teil des Gesamtwerts	76.800 EUR
3. Zuordnung auf die wirtschaftlichen Einheiten	
Grundbesitzwert für das Erbbaurecht (abgerundet)	307.000 EUR
Grundbesitzwert für das belastete Grundstück (abger.)	76.500 EUR

**Beispiel 2:**

Wie Beispiel 1; das Erbbaurecht hat zum Besteuerungszeitpunkt jedoch nur noch eine Restlaufzeit von neun Jahren. Eine Entschädigung bei Erlöschen des Erbbaurechts ist nicht zu leisten.

1. Ermittlung des Gesamtwerts und
2. Aufteilung des Gesamtwerts  
siehe Beispiel 1 Nr. 1. und 2.
3. Zuordnung auf die wirtschaftlichen Einheiten

Grundbesitzwert für das Erbbaurecht	
40 % von 307.200 EUR	= 122.880 EUR
abgerundet	122.500 EUR
Grundbesitzwert für das belastete Grundstück	
Wert des Grund und Bodens	76.800 EUR
anteiliger Gebäudewert (60 % von 307.200 EUR)	= 184.320 EUR
Summe	261.120 EUR
abgerundet (§ 139 BewG)	261.000 EUR

**Beispiel 3:**

Im Unterschied zu Beispiel 2 ist bei Beendigung des Erbbaurechts eine Entschädigung i.H. von 80 % des Gebäudewerts vorgesehen.

1. Ermittlung des Gesamtwerts  
siehe Beispiel 1 Nr. 1.
2. Aufteilung des Gesamtwerts

Gebäudewert nach § 148 Abs. 4 S. 1 BewG	
80 % von 384.000 EUR	= 307.200 EUR
davon:	
zu entschädigender Teil des Gebäudewerts	
80 % von 307.200 EUR	= 245.760 EUR
nicht zu entschädigender Teil des Gebäudewerts	
20 % von 307.200 EUR	= 61.440 EUR
Wert des Grund und Bodens	
verbleibender Teil des Gesamtwerts	76.800 EUR

3. Zuordnung auf die wirtschaftlichen Einheiten

Grundbesitzwert für das Erbbaurecht anteiliger Gebäudewert	
245.760 EUR + 40 % von 61.440 EUR	= 270.336 EUR
abgerundet (§ 139 BewG)	270.000 EUR
Grundbesitzwert für das belastete Grundstück verbleibender Teil des Gebäudewerts	
307.200 EUR ./ 270.336 EUR	= 36.864 EUR
Wert des Grund und Bodens	76.800 EUR
Summe	113.664 EUR
abgerundet (§ 139 BewG)	113.500 EUR

#### 4.4.2.5 Gebäude auf fremdem Grund und Boden

- 40 Das Gebäude auf fremdem Grund und Boden und der Grund und Boden bilden jeweils selbstständige wirtschaftliche Einheiten, für die getrennte Grundstückswerte festzustellen sind.

Für die Bewertung der beiden wirtschaftlichen Einheiten sah bereits § 148 Abs. 2 BewG a.F. eine Anwendung der Grundsätze für die Bewertung von Grundstücken vor, an denen ein Erbbaurecht bestellt ist. An die Stelle des § 148 Abs. 2 BewG a.F. ist ab 1.1.2007 (vgl. Art. 18 Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl I, 2878) § 148a BewG n.F. getreten. Eine inhaltlich (materiell-rechtliche) Änderung ist damit nicht verbunden. Grundbesitzwerte für Grundstücke mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden werden wie bisher nach den gleichen Grundsätzen wie das Erbbaurecht bewertet.

#### 4.4.2.6 Grundstücke mit Gebäuden im Zustand der Bebauung

- 41 Der Grundstückswert für ein Grundstück mit Gebäude im Zustand der Bebauung umfasst neben dem Wert des vor Baubeginn vorhandenen Grundstücks den Wert des noch nicht bezugsfertigen Gebäudes (§ 149 BewG).

Der Wert des bereits vorhandenen Grundstücks ermittelt sich bei zuvor unbebauten Grundstücken nach § 145 BewG (siehe hierzu Rz. 31). Waren bereits bezugsfertige Gebäude vorhanden, erfolgt die Bewertung nach §§ 146 bis 148 BewG (siehe hierzu Rz. 33f.).

Zu diesem Wert ist für nicht bezugsfertige Gebäude ein Betrag hinzuzurechnen, der dem Gebäudewert entsprechend dem Fertigstellungsgrad im Besteuerungszeitpunkt entspricht. Zur Ermittlung dieses Betrags wird zunächst nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften der Wert des Gebäudes nach Fertigstellung ermittelt. Bei Wertermittlungen im Ertragswertverfahren wird hierfür die übliche Miete mit dem Faktor 12,5 multipliziert; dann erfolgt wegen des enthaltenen Bodenwertanteils ein Abschlag von 20 %. Der so ermittelte Betrag wird mit dem Fertigstel-

lungsgrad multipliziert. Der ermittelte Wert darf den Wert des Grundstücks, der nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes anzusetzen ist, nicht übersteigen.

Bei Grundstücken mit Gebäuden im Zustand der Bebauung, die nach § 147 BewG zu bewerten sind, sind dem Wert vor Beginn der Baumaßnahme, ermittelt auf den Besteuerungszeitpunkt, die bis zum Besteuerungszeitpunkt für die im Bau befindlichen Gebäude nach ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften anzusetzenden Herstellungskosten hinzuzurechnen.

**Gebäude, Gebäudeteile und Anlagen, die dem Zivilschutz dienen** und im Frieden nicht oder nur gelegentlich oder geringfügig für andere Zwecke mitbenutzt werden, bleiben bei der Ermittlung des Grundstückswerts außer Ansatz (§ 150 BewG).

#### 4.5 Verfahren zur Feststellung von Grundbesitzwerten

Grundbesitzwerte (§ 138 BewG) sind u. a. gesondert festzustellen, wenn sie für die Grunderwerbsteuer von Bedeutung sind (Bedarfsbewertung). Die Entscheidung über eine Bedeutung trifft das für die Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt (vgl. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und S. 2 i. V. m. Abs. 5 BewG). 42

Örtlich zuständig für die gesonderten Feststellungen für die Grundbesitzwerte für Zwecke der Grunderwerbsteuer ist das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück oder, wenn sich das Grundstück auf die Bezirke mehrerer Finanzämter erstreckt, der wertvollste Teil liegt (vgl. § 152 S. 1 Nr. 1 BewG).

Das Finanzamt kann von jedem, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist, die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 1 S. 1 BewG). Zuständig innerhalb des Finanzamts ist die für die Bedarfsbewertung eingerichtete Stelle. Die Frist zur Abgabe der Feststellungserklärung muss mindestens einen Monat betragen (§ 153 Abs. 1 S. 2 BewG). Ist der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen oder ist eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft dessen Eigentümer, kann das Finanzamt auch von der Gemeinschaft oder Gesellschaft die Abgabe einer Feststellungserklärung verlangen (§ 153 Abs. 2 S. 1 BewG). Der Erklärungspflichtige hat die Erklärung eigenhändig zu unterschreiben. Hat ein Erklärungspflichtiger eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abgegeben, sind andere Beteiligte insoweit von der Erklärungspflicht befreit (§ 153 Abs. 4 BewG).

Für die gesonderte Feststellung gelten die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung sinngemäß. Die Erklärung zur gesonderten Feststellung ist eine Steuererklärung i. S. d. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO. Wird eine Erklärung zur gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 2 AO ohne Aufforderung durch die Finanzbehörde abgegeben, gilt § 170 Abs. 3 AO sinngemäß. Dementsprechend beginnt die Frist

für die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung oder ihrer Berichtigung nach § 129 AO nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Erklärung abgegeben wird (vgl. § 152 Abs. 5 BewG).

Über die gesonderte Feststellung ergeht ein Feststellungsbescheid. Dieser Bescheid über den Bedarfswert ist ein Grundlagenbescheid; die darin getroffenen Feststellungen sind für die Grunderwerbsteuerbescheide als Folgebescheide bindend und müssen ihnen unverändert zugrunde gelegt werden (§ 182 Abs. 1 AO).

Eine gesonderte Feststellung kann auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen ist; hierbei bleibt § 171 Abs. 10 AO außer Betracht. Hierauf ist im Feststellungsbescheid hinzuweisen. § 169 Abs. 1 S. 3 AO gilt sinngemäß. Danach gilt die Festsetzungsfrist als gewahrt, wenn vor ihrem Ablauf der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat oder – bei öffentlicher Zustellung – der Steuerbescheid oder eine Benachrichtigung nach § 15 Abs. 2 des Verwaltungszustellungsgesetzes ausgehängt wird (vgl. hierzu § 153 Abs. 5 BewG).

Nach § 154 Abs. 1 Nr. 1 und 2 BewG sind am Feststellungsverfahren diejenigen beteiligt, denen der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist bzw. die das Finanzamt zur Abgabe einer Feststellungserklärung aufgefordert hat. Diese Beteiligten sowie diejenigen, für deren Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz der Feststellungsbescheid von Bedeutung ist, sind zur Einlegung von Rechtsbehelfen gegen den Feststellungsbescheid befugt. § 352 AO und § 48 FGO gelten nicht (§ 155 S. 1 BewG).

Die Änderung eines Grundlagenbescheids führt zu einer entsprechenden Änderung des Folgebescheids. Einwendungen gegen die Höhe eines Bedarfswerts sind demnach nur in einem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen und können nicht durch Anfechtung des Folgebescheids (Grunderwerbsteuerbescheid) vorgebracht werden. Zuständig für Streitigkeiten über Grundbesitzwerte ist daher die für die Bedarfsbewertung zuständige Stelle des Lagefinanzamts.

Nach § 156 BewG ist eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei jedem Beteiligten (§ 154 Abs. 1 BewG) zulässig.

In den einschlägigen Fällen ist von der Grunderwerbsteuerstelle des Finanzamts zunächst zu ermitteln, ob ein in § 8 Abs. 2 GrEStG genannter Fall vorliegt und die Bemessungsgrundlage folglich in einem Grundlagenbescheid festzustellen ist. Da die Grundbesitzwerte – anders als die Einheitswerte – nicht vorgehalten werden, sondern nur im Bedarfsfall ermittelt werden, muss die für die Bedarfsbewertung zuständige Stelle im Finanzamt einen Anstoß erhalten, tätig zu werden und die

entsprechende Feststellungserklärung anzufordern. Sie erlässt dann nach Eingang der Erklärung einen Feststellungsbescheid und teilt der Grunderwerbsteuerstelle den festgestellten Bedarfswert mit, der dann in den Grunderwerbsteuerbescheid einfließt. Dieses Verfahren ist relativ schwerfällig und dürfte, insbesondere wenn mehrere Grundstücke in unterschiedlichen Finanzamtsbezirken betroffen sind, einige Zeit in Anspruch nehmen. Auch für die betroffenen Steuerpflichtigen wird es nicht immer ohne Schwierigkeiten möglich sein, ihren Erklärungspflichten nachzukommen, da ihnen nicht immer alle notwendigen Informationen über das Grundstück zur Verfügung stehen.

