


|                            |                      |                         |   |
|----------------------------|----------------------|-------------------------|---|
| <b>Gericht:</b>            | FG Nürnberg 4. Senat | <b>Quelle:</b>          |    |
| <b>Entscheidungsdatum:</b> | 05.03.2015           | <b>Normen:</b>          | § 1 Abs 1 GrEStG 1997, § 3 Nr 2 S 2 GrEStG 1997, § 8 Abs 1 GrEStG 1997, § 9 Abs 1 Nr 1 GrEStG 1997, § 16 BewG 1991, § 17 Abs 3 S 2 BewG 1991, § 13c ErbStG 1997 vom 24.12.2008, § 16 ErbStG 1997 vom 24.12.2008 |
| <b>Streitjahr:</b>         | 2010                 | <b>Zitiervorschlag:</b> | FG Nürnberg, Urteil vom 05. März 2015 – 4 K 410/13 –, juris   |
| <b>Aktenzeichen:</b>       | 4 K 410/13           |                         |   |
| <b>Dokumenttyp:</b>        | Urteil               |                         |   |

### **Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Schenkung unter Lebenden mit Nießbrauchsvorbehalt**

#### **Orientierungssatz**

1. Behält sich ein Schenker den Nießbrauch an einem Grundstück vor, so handelt es sich um eine Schenkung unter Auflage, die der Grunderwerbsteuer unterliegt (§ 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG). Grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung i.S.d. §§ 8,9 GrEStG ist die Auflage, das Nießbrauchsrecht [\(Rn.40\)\(Rn.47\)](#).
2. Der Wert der Auflage ist nach § 1 Abs. 1 i.V.m. §§ 14, 15 BewG mit dem Kapitalwert zu bewerten. Gemäß § 17 Abs. 3 S. 2 BewG findet § 16 BewG auf die Grunderwerbsteuer keine Anwendung, so dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Grunderwerbsteuerfestsetzung der Jahreswert der Nutzung nicht auf den 18,6-ten Teil des festgestellten Grundbesitzwerts zu reduzieren ist. Die Nichtanwendung des § 16 BewG ist verfassungsgemäß [\(Rn.47\)\(Rn.48\)\(Rn.49\)](#).
3. Die schenkungsteuerlichen Freibeträge (§§ 13c, 16 ErbStG) können bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht abgezogen werden, da sie Bestandteil des Steuertarifs der Erbschaftsteuer sind [\(Rn.52\)\(Rn.53\)\(Rn.54\)](#).
4. Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: II B 38/15).

#### **weitere Fundstellen**

ZEV 2015, 492 (Leitsatz)

#### **Verfahrensgang**

nachgehend BFH 2. Senat, 9. Februar 2017, Az: II B 38/15, Beschluss

#### **Diese Entscheidung zitiert**

#### **Rechtsprechung**

im Text BFH 2. Senat, 17. Juli 2014, Az: II R 40/12  
 Vergleiche BFH 2. Senat, 20. November 2013, Az: II R 38/12  
 Vergleiche BFH 2. Senat, 21. Mai 2001, Az: II R 10/99  
 Vergleiche BFH 2. Senat, 7. September 1994, Az: II R 99/91  
 Vergleiche BFH 2. Senat, 29. Januar 1992, Az: II R 41/89  
 Vergleiche BVerfG 1. Senat, 15. Mai 1984, Az: 1 BvR 440/82  
 Vergleiche BFH 2. Senat, 8. Oktober 1980, Az: II R 56/79

Vergleiche BFH 2. Senat, 17. September 1975, Az: II R 42/70  
 Vergleiche BFH 3. Senat, 21. November 1969, Az: III R 14/66

### Tenor

1. Unter Abänderung der drei Grunderwerbsteuerbescheide vom 22.03.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 11.03.2013 wird die Grunderwerbsteuer auf jeweils 3.098 € herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Klageverfahrens haben das Finanzamt zu 8 v.H. und die Kläger zu 92 v.H. zu tragen. Die Kosten des Vorverfahrens haben das Finanzamt zu 18 v.H. und die Kläger zu 82 v.H. zu tragen.

### Beschluss:

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

### Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob bei einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt bei Ermittlung des Wertes der Gegenleistung
  - 2 - der Jahreswert der Nutzungen nach § 16 BewG zu begrenzen ist,
  - 3 - die bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigenden Freibeträge ganz oder teilweise die Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer mindern,
  - 4 - als Bemessungsgrundlage der im Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts vom 10.11.2011 ermittelte Gebäudereinertrag von 28.647 € heranzuziehen ist.
- I.
  - 5 X wurde Alleineigentümerin des Grundstücks M in N (Wohnhaus, Bäckereigebäude und Hofraum zu 320 qm). Das Grundstück belastete sie zugunsten ihres Ehemannes mit einem unentgeltlichen Nießbrauchsrecht, aufschiebend bedingt mit ihrem Ableben.
- II.
  - 6 Mit notariellem Vertrag vom 02.11.2010 übertrug X ihrem Bruder A1. – dem Kläger – sowie ihren beiden Nichten A2. und A3. – den Klägerinnen – jeweils einen ideellen 20/100tel Miteigentumsanteil an dem Grundbesitz. Als Gegenleistung behielt sie sich den unentgeltlichen Nießbrauch an den drei Miteigentumsanteilen auf Lebensdauer vor, im Übrigen erfolgte die Überlassung unentgeltlich. Eine etwa anfallende Grunderwerb- oder Schenkungsteuer trugen die „Ehegatten A1.“ (= der Kläger und seine Ehefrau).
- 7 Nach Aufforderung durch das Finanzamt erklärte der Kläger wie folgt:

|  |          |
|--|----------|
| Rohrertrag des Gebäudes (3.878 € x 12) | 46.536 € |
| Bewirtschaftungskosten (24 v.H.)       | 11.169 € |
| Grundstücksreinertrag                  | 35.367 € |
| Verzinsung des Bodenwerts (5,5 v.H.)   | 6.160 €  |

|   |                  |
|---|------------------|
| Reinertrag des Gebäudes                                 | 29.207 €         |
| Ertragswert des Grundstücks<br>(je übertragener Anteil) | 94.132 €         |
| Jahreswert des bei der Schenkungsteuer abzugsfähigen    |                  |
| Nießbrauchs (3.878 € x 12 x 20 % =)                     | 9.307 €          |
| Maximalwert (94.132 € / 18,6 =)                         | 5.061 €          |
| Wert des Nießbrauchs (5.061 € x 15,454)                 | 78.213 €         |
| nicht abzugsfähig nach § 13c ErbStG                     | 6.054 €          |
| bei der Schenkungsteuer abzugsfähiger Nießbrauch        | jeweils 72.159 € |

- 8 Das für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt setzte mit 3 Bescheiden vom 22.03.2011 jeweils aus einer Bemessungsgrundlage (hier: Wohnrecht) von 5.061 € x 15,454 = 78.212 € Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 2.737 € fest und erläuterte, dass Freibeträge, die bei der Festsetzung der Schenkungsteuer abgezogen werden, die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht mindern; die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 9 Die Kläger legten Einsprüche ein und beehrten, § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG so auszulegen, dass Auflagen wie der Nießbrauch nur insoweit der Grunderwerbsteuer unterliegen, als sie die Schenkungsteuer tatsächlich gemindert haben. Die Bemessungsgrundlage von 78.212 € sei daher um die persönlichen Freibeträge für Geschwister und deren Abkömmlinge ersten Grades jeweils um 20.000 € zu mindern und Grunderwerbsteuer daher nur in Höhe von jeweils 2.339 € festzusetzen. Der mit einem Nießbrauchsrecht belastete Erwerber dürfe nicht schlechter stehen als der unbelastete Erwerber; bei Übertragung einer Immobilie mit einem Wert von 20.000 € fiele zwar bei Belastung mit einem Nießbrauchsrecht ebenfalls keine Schenkungsteuer, dafür jedoch Grunderwerbsteuer auf das Nießbrauchsrecht an.
- 10 Während des Einspruchsverfahrens ermittelte und stellte das Finanzamt mit Änderungsbescheid vom 10.11.2011 den Grundbesitzwert für das gesamte Objekt bzw. anteilig für den Kläger zu A1. wie folgt bestandskräftig fest:

|    |   |                 |
|----|---|-----------------|
| 11 | Rohrertrag des Grundstücks  | 46.536 €        |
|    | Bewirtschaftungskosten pauschaliert (24 v.H.)   | <u>11.169 €</u> |
|    | Reinertrag des Grundstücks  | 35.367 €        |
|    | Bodenwertverzinsung<br>(Liegenschaftszinssatz gemäß<br>Gutachterausschuss: 6,00 v.H.) | <u>6.720 €</u>  |

|                                      |           |
|--------------------------------------|-----------|
| Gebäudereinertrag                    | 28.647 €  |
| Grundbesitzwert                      | 448.888 € |
| Anteiliger Grundbesitzwert (20 v.H.) | 89.777 €  |

- 12 Das für Schenkungsteuer zuständige Finanzamt setzte gegenüber jedem Kläger mit Bescheid vom 04.11.2011 aus Besitzposten von 89.777 € unter Abzug einer Nießbrauchslast von 74.592,14 €, Kosten für Notar und Grundbuchamt von 242 €, einem Freibetrag nach § 13c ErbStG von 6.021,90 € und unter Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Schulden (§ 10 Abs. 6 ErbStG) von 5.003,36 € wegen des Freibetrages nach § 16 ErbStG von 20.000 € Schenkungsteuer von 0 € fest.
- 13 Der Kläger brachte daraufhin im Einspruchsverfahren vor, dass der anteilige Jahreswert des Nießbrauchs somit höchstens ( $89.777 \text{ €} / 18,6 =$ ) 4.826 € betrage, sich die Bemessungsgrundlage auf ( $4.826 \text{ €} \times 15,454 =$ ) 74.581 € reduziere und die Grunderwerbsteuer aus diesem Grund unabhängig von der Entscheidung der im Übrigen streitigen Rechtsfragen auf 2.610 € zu reduzieren sei. Im Übrigen seien schenkungsteuerliche Freibeträge, soweit sie bei der Schenkungsteuer nicht berücksichtigt worden seien, von der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen.
- 14 Nach Verböserungshinweis erhöhte das Finanzamt mit Einspruchsentscheidungen vom 11.03.2013 die Grunderwerbsteuer auf jeweils 3.159 €, indem es die nach § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG i.V.m. § 16 BewG vorgesehene Begrenzung des Jahreswertes des Nießbrauchs im Bereich der Grunderwerbsteuer nicht anwandte, sondern vielmehr von einem Jahreswert von (Reinertrag des Gebäudes:  $29.207 \text{ €} \times 20 \text{ v.H.} =$ ) 5.841 € ausging; weiter hob es jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 15 Die Kläger haben Klage erhoben und beantragen
- 16 - die Grunderwerbsteuerbescheide vom 22.03.2011 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 11.03.2013 dahingehend zu ändern, dass die Grunderwerbsteuer festgesetzt wird
- 17 - auf jeweils 2.406 €,
- 18 - hilfsweise auf jeweils 2.610 €,
- 19 - jedenfalls aber auf je 3.098 €,
- 20 - und hilfsweise die Zulassung der Revision.
- 21 Zur Begründung tragen sie im Wesentlichen vor:
- 22 (1) Die Anwendung des § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG dürfe nicht dazu führen, dass ein mit einer Auflage belasteter Erwerber im Rahmen einer steuerlichen Gesamtbetrachtung schlechter stehe als ein vergleichbarer unbelasteter Erwerber. § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG sei daher dahingehend auszulegen, dass nur der Wert der Auflage der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer unterliege, welcher die Schenkungsteuer tatsächlich gemindert habe bzw. bei zutreffender Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes gemindert hätte. Wäre im Streitfall die Übertragung ohne die Auflage erfolgt, wären ebenfalls die Freibeträge gemäß § 13c und § 16 ErbStG berücksichtigt worden. Bringe man von dem Grundbesitzwert der übertragenen Anteile in Höhe von jeweils 89.777 € diese Freibeträge mit insgesamt 21.018,54 € in Abzug, verbleibe ein Wert von 68.758,46 €; nur in Höhe dieses Betrags sei die Schenkungsteuer durch den Wert der abziehbaren Auflage gemindert. Die Grunderwerbsteuer sei daher jeweils wie folgt festzusetzen:

|  |                     |
|--|---------------------|
| Grundbesitzwert eines übertragenen Anteils | 89.777,00 €         |
| ./. Freibetrag nach § 16 ErbStG            | - 20.000,00 €       |
| ./. Freibetrag nach § 13c ErbStG           | - 6.021,90 €        |
| + Korrektur nach § 10 Abs. 6 ErbStG        | <u>+ 5.003,36 €</u> |
| Bemessungsgrundlage                        | 68.758,46 €         |

**Grunderwerbsteuer (3,5 v.H.) 2.406 €**

- 24 (2) Der Jahreswert der Nutzungen eines Wirtschaftsgutes sei auf den 18,6ten Teil des Werts des Wirtschaftsguts beschränkt; dies gelte auch bei der Grunderwerbsteuer. § 17 Abs. 3 S. 2 BewG sei bereits nach dem Wortlaut nicht anwendbar, da § 3 Nr. 2 GrEStG nicht die Ermittlung des Auflagenwerts nach den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes vorsehe, sondern auf den nach den Vorschriften des Erbschaftsteuergesetzes ermittelten Wert der abzugsfähigen Auflage verweise. Bereits das BVerfG und der BFH hätten mit Beschlüssen bzw. Urteilen vom 15.05.1984 1 BvR 464/81, 1 BvR 427/82, 1 BvR 440/82 1 BvR 605/81 und vom 29.01.1992 II R 41/89 sowie vom 07.09.1994 II R 99/91 entschieden, dass der Differenzbetrag zwischen der grunderwerbsteuerlichen und der schenkungsteuerlichen Berechnung des Werts einer Auflage nicht der Grunderwerbsteuer unterliege, um eine Doppelbelastung mit Schenkung- und Grunderwerbsteuer auszuschließen. Grunderwerbsteuer sei daher wenigstens jeweils wie folgt festzusetzen:

25

|  |             |
|--|-------------|
| Grundbesitzwert eines übertragenen Anteils | 89.777,00 € |
| Begrenzung auf den 18,6-ten Teil           | 4.826,73 €  |
| x Vervielfältiger                          | 15,454      |
| Wert des Nießbrauchs (= Gegenleistung)     | 74.592,29 € |

**Grunderwerbsteuer (3,5 v.H.) 2.610 €**

- 26 (3) Den letzten Feststellungsbescheiden über den Grundbesitzwert vom 10.11.2011 liege ein Gebäudereinertragswert von 28.647 € zugrunde, während das Finanzamt in den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheiden von dem ursprünglich erklärten Reinertragswert des Gebäudes von 29.207 € ausgegangen und dabei zu einer Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer von 90.266 € gekommen sei. Ausgehend vom Reinertragswert laut Feststellungsbescheid vom 10.11.2011 sei die Grunderwerbsteuer jedenfalls aber entsprechend der Berechnung des Finanzamts wie folgt zu berechnen:

27

|               |          |
|---------------|----------|
| Gegenleistung | 88.535 € |
|---------------|----------|

**Grunderwerbsteuer (3,5 v.H.) 3.098 €**

- 28 (4) Die Revision sei zuzulassen wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage, ob eine bei der Schenkungsteuer abziehbare Nießbrauchsaufgabe nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG mit einem höheren Betrag als dem bei der Schenkungsteuer abziehbaren Betrag zur Grunderwerbsteuer herangezogen werden könne und ob hierbei ein Nichtverbrauch der schenkungsteuerlichen Freibeträge zu berücksichtigen sei.
- 29 Das Finanzamt beantragt,
- 30 - die Klage abzuweisen,
- 31 und bringt zur Begründung im Wesentlichen vor:
- 32 Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer stünden bei einer Schenkung unter Auflage grundsätzlich selbständig nebeneinander. Maßgebend für den Ausschluss von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG sei die schenkungsteuerrechtliche Abziehbarkeit der Auflage an sich. Eine Bindung der Grunderwerbsteuer an die der Besteuerung der Schenkung zugrunde gelegten Werte lasse sich aus § 3 Nr. 2 GrEStG nicht herleiten, die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer richte sich ausschließlich nach den Regelungen über die Grunderwerbsteuer. Aus den unterschiedlichen Wertermittlungen könne nicht gefolgert werden, dass eine doppelte Belastung mit Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer vorliege.
- 33 Eine anteilige Anrechnung des nicht berücksichtigten Schenkungsteuerfreibetrages bei der Grunderwerbsteuer komme nicht in Betracht. Es sei ohne Bedeutung, ob und in welchem Umfang im konkreten Fall die Grundstücksschenkung unter Lebenden Schenkungsteuer ausgelöst habe, ein entstandener Schenkungsteueranspruch tatsächlich festgesetzt worden oder wegen der geringen Höhe des Erwerbs keine Schenkungsteuer angefallen sei (BFH-Urteil vom 07.09.1994 II R 99/91; Pahlke/Franz, 4. Auflage, § 3 Rn. 33). § 3 Nr. 2 ErbStG solle verhindern, dass ein Vorgang sowohl der Erbschaftsteuer als auch der Grunderwerbsteuer unterliege, und damit eine Doppelbelastung ausschließen. Unter Hinweis auf den Beschluss des BVerfG vom 15.05.1984 (BStBl. II 1984, 608) sei § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG verfassungskonform dahin auszulegen, dass bei belastet erworbenem Vermögen im Ausmaß der Belastung neben der Schenkungsteuer keine Grunderwerbsteuer zu erheben sei.

### Entscheidungsgründe

- 34 A. Die Klagen der Klägerinnen zu A2. und A3. werden nicht abgetrennt.
- 35 Zwar hat der BFH mit Beschluss vom 17.07.2014 II R 40/12 (BFH/NV 2014, 1579) entschieden, dass eine Verbindung von Klageverfahren, mit denen sich mehrere Personen gegen die Festsetzung von Schenkungsteuer wegen unterschiedlicher Rechtsvorgänge und unterschiedlicher Schenkungsgegenstände wenden, selbst dann nicht in Betracht kommt, wenn die Schenkungen in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Im Streitfall haben jedoch die Kläger zu A1. bis A3. gemeinsam Klage erhoben, der Kläger zu A1. ist gesetzlicher Vertreter der Klägerinnen zu A2. und A3.; in der gemeinsamen Klageerhebung liegt eine konkludente Zustimmung nach § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO zur Offenbarung der durch § 30 AO geschützten Verhältnisse (Koenig/Intemann, AO, § 30 Rn. 198). Auch hat sich der Kläger zu A1. in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage des Gerichts ausdrücklich gegen eine Trennung der Verfahren ausgesprochen.
- 36 B. Die Klagen sind teilweise begründet.
- 37 Soweit die festgesetzte Grunderwerbsteuer jeweils einen Betrag von 3.098 € übersteigt, sind die Grunderwerbsteuerbescheide rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten. Die Grunderwerbsteuer ist nicht auf jeweils 2.406 € herabzusetzen, da zum einen Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht ein Anteil des festgestellten Grundbesitzwertes ist, sondern der Wert der Gegenleistung, und zum anderen sich das Tarifsystem der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer wesentlich unterscheiden. Die Grunderwerbsteuer ist entsprechend der Entscheidung des BFH vom 20.11.2013 II R

38/12 (BStBl. II 2014, 479) auch nicht auf jeweils 2.610 € zu reduzieren. Nicht die vom Kläger bzw. Klägervertreter gegenüber dem Finanzamt erklärten Werte des „Reinertrag des Gebäudes“, sondern die Werte aus dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 02.11.2010 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 10.11.2011 sind als Tatsachen zutreffend; insoweit ist die Grunderwerbsteuer jeweils entsprechend auf 3.098 € herabzusetzen.

38 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet. § 1 Abs. 1 Nr. 5 GrEStG sieht die Steuerbarkeit eines Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs an einem inländischen Grundstück begründet, vor. Auch der ideelle (unabgeteilte) Miteigentumsanteil zählt als Grundstück (Boruttau/Viskorf, GrEStG, § 2 Rn. 11). Die Schenkung eines Grundstücks bzw. die Abtretung des Übereignungsanspruchs daran unterliegt grundsätzlich der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, 5 GrEStG, und zwar mit Abschluss des beurkundeten Vertrags über das Schenkungsversprechen (Boruttau/Fischer, GrEStG, § 1 Rn. 369).

39 Im Streitfall liegen daher mit Unterzeichnung der notariellen Urkunde vom 02.11.2010 drei Grunderwerbsteuerbare Vorgänge vor – drei Erwerber und drei ideelle Miteigentumsanteile. Gegenstand der Schenkungen ist jeweils der Anspruch auf Übereignung des Grundstücks, nicht das Grundstück selbst (Boruttau/Meßbacher-Hönsch, GrEStG, § 3 Rn. 237; BFH-Urteil vom 21.05.2001 II R 10/99, DStRE 2001, 986).

40 2. Nach Satz 1 des § 3 Nr. 2 GrEStG sind von der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer ausgenommen Grundstücksschenkungen unter Lebenden i.S.d. Schenkungsteuergesetzes. Voraussetzung ist allein, dass ein unter § 7 ErbStG fallender, schenkungsteuerbarer Sachverhalt vorliegt (Boruttau/Meßbacher-Hönsch, GrEStG, § 3 Rn. 221).

41 Behält sich ein Schenker den Nießbrauch an dem übertragenen Grundstück vor, ist die Zuwendung als Schenkung unter einer Auflage zu beurteilen (BFH-Urteil vom 20.11.2013 II R 38/12, BStBl. II 2014, 479; BFH-Urteil vom 08.10.1980 II R 56/79, BStBl. II 1981, 74; Meßbacher-Hönsch in Boruttau, GrEStG, § 3 Rn. 260, 261). Schenkungen unter einer Auflage unterliegen der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer jedoch hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind (§ 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG).

42 (a) Die Vorschrift bildet eine Ausnahme von der Steuerbefreiung nach Satz 1 des § 3 Nr. 2 GrEStG; sie löst nur die für Schenkungen existierende Befreiung des Satzes 1 auf, weil an sich die Schenkung unter Auflage eine reine Schenkung ist (Boruttau, 11. Auflage 1982, § 3 Rn. 47).

43 (b) Aus der Entstehungsgeschichte ergibt sich, dass sich die Vorschrift des § 3 Nr. 2 GrEStG nur über die Befreiung der Schenkungen dem Grunde nach ausspricht, nicht aber über die Besteuerungsgrundlage, wenn die Befreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG wegen dessen Satz 2 nicht eingreift (BFH-Urteil vom 17.09.1975 II R 42/70, BStBl. II 1976, 126): Hintergrund ist die entsprechende Formulierung im Grunderwerbsteuergesetz 1919/1927, welche damals vorsah, dass bei Schenkungen mit einer Auflage die Steuerbefreiung auf den Teil des gemeinen Werts des Grundstücks beschränkt war, welcher den Wert der Auflage überschritt. Der gemeine Wert des Grundstücks – damals Bemessungsgrundlage auch bei der Grunderwerbsteuer – war aufzuteilen in einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Anteil, welcher dem gemeinen Wert der Auflage entsprach, und einen diesen übersteigenden schenkungsteuerpflichtigen, dafür aber Grunderwerbsteuerfreien Anteil. Damit war eine Gleichbehandlung mit gemischten Schenkungen erstrebt und erreicht worden (BFH-Urteil vom 17.09.1975 II R 42/70, BStBl. II 1976, 126).

44 Das Grunderwerbsteuergesetz 1940 änderte diesen primären Steuermaßstab – die Bemessungsgrundlage – und erklärte im Grunderwerbsteuerrecht statt des gemeinen Werts des Grundstücks nunmehr generell die Gegenleistung für

maßgebend (BFH-Urteil vom 17.09.1975 II R 42/70, BStBl. II 1976, 126). Die Auflage ist nach der Rechtsprechung des BFH als Gegenleistung in diesem Grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne anzusehen.

- 45 (c) Mit Urteil vom 20.11.2013 II R 38/12 (BStBl. II 2014, 479) entschied der BFH daher, dass die Auflage als Gegenleistung mit ihrem nach den für die Grunderwerbsteuer geltenden Vorschriften zu ermittelnden Wert der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn die Auflage bei der Schenkungsteuer dem Grunde nach bereicherungsmindernd abziehbar ist
- 46 3. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage folgt aus §§ 8, 9 GrEStG (Boruttau/Meßbacher-Hönsch, GrEStG, § 3 Rn. 47, 52c).
- 47 3.1. Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstige Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen als Gegenleistung. Das Nießbrauchsrecht ist eine solche vorbehaltene Nutzung (Boruttau/Loose, GrEStG; § 9 Rn. 234). Gegenleistung i.S.d. § 8, 9 GrEStG ist damit die Auflage – das Nießbrauchsrecht (Boruttau/Meßbacher-Hönsch, GrEStG, § 3 Rn. 259; Boruttau/Loose, GrEStG, § 9 Rn. 21).
- 48 3.2. Der Wert der Auflage ist nach § 1 Abs. 1 i.V.m. §§ 14, 15 BewG mit dem Kapitalwert zu bewerten. Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2 bis 16 BewG) für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie u.a. durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden, so auch für die Grunderwerbsteuer. Gemäß § 17 Abs. 3 S. 2 BewG findet § 16 BewG auf die Grunderwerbsteuer keine Anwendung (BFH-Urteil vom 20.11.2013 II R 38/12, BStBl. II 2014, 479; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 17 Rn. 8), so dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Grunderwerbsteuerfestsetzung der Jahreswert der Nutzung nicht auf den 18,6-ten Teil des festgestellten Grundbesitzwerts zu reduzieren ist (a.A. Pahlke GrEStG, § 3 Rn. 157).
- 49 3.3. Soweit der Kläger vorbringt, die Nichtanwendung des § 16 BewG im Rahmen der Grunderwerbsteuer verstoße gegen den Beschluss des BVerfG vom 15.05.1984 1 BvR 440/82 (BStBl. II 1984, 608), lässt sich dies der Entscheidung des BVerfG nicht entnehmen. Die Entscheidung des BVerfG sieht vor, dass § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG verfassungskonform dahin auszulegen ist, dass bei belastet erworbenem Vermögen im Ausmaß der Belastung neben der Schenkungsteuer keine Grunderwerbsteuer zu erheben ist, d.h. dass Belastungen, die wegen ihrer Nichtabzugsfähigkeit (§ 25 ErbStG a.F.) mittelbar Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer sind, nicht noch einmal Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sein dürfen. Wird daher für einen belasteten Erwerb im Rahmen der Schenkungsteuer wie für einen unbelasteten Erwerb Steuer festgesetzt, darf dieser nicht noch einmal Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sein (Kapp, BB 1984, 1415). Es darf also keine Doppelbelastung dem Grunde nach vorliegen. Gleiches ergibt sich aus den BFH-Urteilen vom 29.01.1992 II R 41/89 (BStBl. II 1992, 420) sowie vom 07.09.1994 II R 99/91 (BFH/NV 1995, 433): Zwar hatte der BFH dort entschieden, dass Grunderwerbsteuer auch nicht teilweise anfällt hinsichtlich des Differenzbetrages zwischen dem bei der Schenkungsteuer und dem bei der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Wert, er begründete jedoch in der Entscheidung zur Grunderwerbsteuerfreiheit, dass das, was dem Grunde nach die Schenkungsteuer nicht zu mindern vermag, auch nicht zum Anfall von Grunderwerbsteuer führen kann; es habe keinen solchen Wertanteil gegeben, der noch nicht Gegenstand der Schenkungsteuer gewesen sei. Überträgt man dies auf § 25 ErbStG n.F., hat jeweils die gesamte Auflage – der gesamte Nießbrauch – dem Grunde nach die Schenkungsteuer gemindert und unterliegt daher in vollem Umfang der Grunderwerbsteuer.
- 50 Darüber hinaus ergibt sich aus der Grunderwerbsteuerrechtlich eigenständig geregelten Bestimmung der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage, dass



deren Wert nicht identisch zu sein braucht mit dem bei der Schenkungsteuer abgezogenen Wert der Auflage. So war unter Anwendung des – damaligen, zu einer zu niedrigen Bewertung führenden – Einheitswerts oftmals nach Abzug des Kapitalwerts der Belastung schenkungsteuerrechtlich keine Bereicherung mehr gegeben. Durch die Begrenzung des Jahreswerts von Nutzungen in § 16 BewG (= Verzinsung mit 5,5 v.H.) unterlag aber in jedem Fall noch ein Teil der Zuwendung (bei Anwendung des Einheitswerts als Ausgangsgröße) der Erbschaftsteuer (Rössler/Troll, BewG, § 16 Rn. 7). Unter Geltung des Einheitswerts war die Differenz zwischen Besteuerungsgrundlage (damals Einheitswert statt Grundbesitzwert) und Kapitalwert der Belastung wesentlich größer als sie heute ist, dennoch ist eine solche Verfassungswidrigkeit zu keinem Zeitpunkt gesehen worden; Entscheidungen des BVerfG aus diesen Jahren sind nicht ersichtlich. Pahlke führt hierzu aus, dass sich die Nichtanwendbarkeit des § 17 Abs. 3 S. 2 BewG für die Grunderwerbsteuer zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt, der BFH jedoch eine Korrektur dieses Ergebnisses im Anwendungsbereich des § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG nicht zulässt (Pahlke, GrEStG, § 8 Rn. 53). Wenn schon unter Geltung der Einheitswerte keine Verfassungswidrigkeit festzustellen war, dann erst recht nicht bei Anwendung der Bedarfswerte.

- 51 3.4. Soweit der Kläger vorbringt, Freibeträge aus dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz seien bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen, ist dies nicht der Fall.
- 52 (a) Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer beruht auf jeweils eigenständigen Vorschriften beider Steuergesetze. Es existiert keine gemeinsame Bemessungsgrundlage für beide Steuerarten, welche in einen schenkungsteuerpflichtigen Anteil und einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Anteil aufzuteilen wäre. Besteuerungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer ist vielmehr die Gegenleistung (s.o.).
- 53 (b) Freibeträge nach § 16 ErbStG können bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht berücksichtigt werden, da sie Bestandteil des Steuertarifs der Erbschaftsteuer („III. Berechnung der Steuer §§ 14 bis 19a“) sind. Bemessungsgrundlagen und Steuertarif bei der Schenkungssteuer/Erbschaftsteuer einerseits und bei der Grunderwerbsteuer andererseits sind jedoch grundlegend verschieden. Während die Erbschaftsteuer eine Vielzahl von Ausnahmen und größeren Freibeträgen bei relativ hohen Steuersätzen von derzeit 7 v.H. bis 50 v.H. (§ 19 ErbStG) kennt, existieren im Bereich der – flach ausgestalteten – Grunderwerbsteuer lediglich wenige Ausnahmetatbestände und relativ niedrige Steuersätze (vgl. Boruttau/Fischer, GrEStG, Vorb Rn. 51). Auch widerspricht die Einteilung in Steuerklassen bei der Schenkungssteuer (§ 15 ErbStG) zum einen den Grunderwerbsteuerrechtlichen Besteuerungsausnahmen nach § 3 GrEStG, zum anderen dem dort geltenden einheitlichen Steuersatz von 3,5 v.H.. Eine Übernahme von Freibeträgen zwischen diesen beiden unterschiedlichen Steuertarifsystemen ist daher keinesfalls geboten.
- 54 Daraus ergibt sich auch, dass der Verschonungsabschlag nach § 13c ErbStG nicht bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf den Kapitalwert der Nutzungsaufgabe zu berücksichtigen ist. Der Gesetzgeber hielt Erbschaft-/schenkungsteuerlich eine Begünstigung beim Erwerb von Wohngrundstücken für geboten, um moderate Mieten und eine angemessene Wohnraumversorgung der Bevölkerung zu garantieren (Moench/Kien-Hümbert, ErbStG, § 13c Rn. 1). Die Steuerbefreiung bezieht sich jedoch auf die Substanz der Zuwendung (= Schenkungssteuer), nicht auf das vorbehaltenene Nutzungsrecht (Moench/Weinmann/Kein-Hümbert, ErbStG, § 13c Rn. 9), welches bei der Grunderwerbsteuer zu erfassen ist.
- 55 3.5. Gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 BewG ist der Kapitalwert von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen mit einem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen.

Maßgebend ist der Reinertrag (Esskandari in Gürsching/Stenger, BewG, § 15 Rn. 52; BFH-Urteil vom 21.11.1969 III R 14/66, BStBl. II 1970, 368). Der Jahreswert bei Ermittlung des Nießbrauchs am Haus- und Grundbesitz ergibt sich aus den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzüglich der laufenden Werbungskosten, z.B. Betriebs- und Verwaltungskosten (§ 15 BewG; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 15 Rn. 9); ertragsteuerrechtliche Abschreibungen sind nicht zu berücksichtigen.

56 Im Streitfall hat das Finanzamt zur Ermittlung des Reinertrags auf den Reinertrag des Gebäudes zurückgegriffen (Bl. 109, 110 der FA-Akte). Hierbei ist eine Bindung an die im Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 02.11.2010 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 10.11.2011 festgestellten Werte für Zwecke der Grunderwerbsteuer nicht gegeben. Zum einen bindet dieser Grundlagenbescheid nur „für Zwecke der Schenkungsteuer“, zum anderen sind die für die Grunderwerbsteuer benötigten Werte nicht im Tenor des Bescheides festgestellt, sondern in dessen Begründung (Berechnung des Grundbesitzwertes) enthalten. Allerdings stimmen die dort enthaltenen Werte des Rohertrags des Grundstücks (46.536 €), Bewirtschaftungskosten pauschaliert (11.169 €) und Reinertrag des Grundstücks (35.367 €) mit den vom Kläger am 27.02.2011 erklärten Werten (Blatt 18 der FA-Akte) für Jahresrohertrag (46.536,00 €), Bewirtschaftungskosten 24 v.H. (11.169 €) und Grundstücksreinertrag (35.367,00 €) überein. Die verbleibende Differenz beruht auf einem unterschiedlichen Verzinsungsfaktor des Bodenwerts von 5,5 v.H. (Kläger) und 6,00 v.H. (Bescheid vom 10.11.2011); hier ist der Wert von 6,00 v.H. maßgebend, dieser wurde lt. Bescheid vom Gutachterausschuss ermittelt (vgl. § 188 Abs. 2 S. 1 BewG).

57 4. Die Grunderwerbsteuer wird demnach jeweils wie folgt festgesetzt (§ 100 Abs. 2 FGO):

58

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| Reinertrag (28.647 € x 20 v.H.) | 5.729,40 € |
|---------------------------------|------------|

x Vervielfältiger: 15,454  
(Anl. zu § 14 Abs. 1 BewG, BStBl. I 2009, 1168)

|                     |             |
|---------------------|-------------|
| Bemessungsgrundlage | 88.542,15 € |
|---------------------|-------------|

**Grunderwerbsteuer**

**3.098 €**

59 5. Die Revision wird nicht zugelassen. Zum einen folgt die Entscheidung der Rechtsprechung des BFH in dem Urteil vom 20.11.2013 II R 38/12 (BStBl. II 2014, 479). Zum anderen hat die Frage des Abzugs von schenkungsteuerlichen Freibeträgen bei der Grunderwerbsteuer weder grundsätzliche Bedeutung noch erfordert sie zur Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs.

60 6. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 FGO im Verhältnis des Maßes des jeweiligen Obsiegens bzw. Unterliegens.

61 Die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren wird wegen der Schwierigkeit der Rechtsfragen für notwendig erklärt (§ 139 Abs. 3 S. 3 FGO).