

letzte Aktualisierung: 23.5.2019

BFH, Urt. v. 30.1.2019 – II R 9/16

BewG §§ 166, 198

Ermittlung des Werts einer nach dem Erbfall veräußerten land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche

Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der kurze Zeit nach dem Erbanfall veräußerten land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen wesentlich niedriger ist als der nach § 166 BewG ermittelte Liquidationswert, kann der niedrigere gemeine Wert als Grundbesitzwert für Zwecke der Erbschaftsteuer festgestellt werden.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.1.2019, II R 9/16
ECLI:DE:BFH:2019:U.300119.IIR9.16.0

Grundbesitzwert für nach dem Erbanfall veräußerte, zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücke

Leitsätze

Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der kurze Zeit nach dem Erbanfall veräußerten land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen wesentlich niedriger ist als der nach § 166 BewG ermittelte Liquidationswert, kann der niedrigere gemeine Wert als Grundbesitzwert für Zwecke der Erbschaftsteuer festgestellt werden.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 14. Januar 2016 4 K 814/15 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 30. April 2015 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 11. August 2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 18. März 2015 wird dahingehend abgeändert, dass der Grundbesitzwert in Höhe von 123.840 EUR festgestellt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der am 11. August 2011 verstorbene Erblasser war Eigentümer zweier Grundstücke, die als Ackerland genutzt wurden. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist der Alleinerbe des Erblassers. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. Januar 2012 veräußerte er die Grundstücke zu einem Kaufpreis in Höhe von 123.840 EUR.
- 2 Das für die Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt forderte den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt –FA–) auf, die Grundbesitzwerte zum Todestag für Zwecke der Erbschaftsteuer festzustellen. In der Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts beantragte der Kläger den Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts in Höhe von 123.840 EUR.
- 3 Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 11. August 2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 20. Juni 2014 stellte das FA für die wirtschaftliche Einheit "Betrieb der Land- und Forstwirtschaft" einen Grundbesitzwert in Höhe von 235.296 EUR fest. Dabei setzte das FA aufgrund der Veräußerung der Grundstücke innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag den Liquidationswert nach § 166 i.V.m. § 162 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes in der für den streitigen Bewertungsstichtag geltenden Fassung (BewG) an.
- 4 Dagegen legte der Kläger Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass für die Höhe des festzustellenden Grundbesitzwerts auf den erzielten Verkaufspreis in Höhe von 123.840 EUR als niedrigerer gemeiner Wert abzustellen sei.
- 5 Im Einspruchsverfahren ermittelte das FA aus der Richtwertkarte einen Bodenrichtwert in Höhe von 31 EUR/qm statt der bis dahin angesetzten 38 EUR/qm und setzte den angefochtenen Grundbesitzwert mit Änderungsbescheid vom 18. März 2015 auf 191.952 EUR herab. Den Einspruch des Klägers wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 30. April 2015 als unbegründet zurück.
- 6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) hat das FA zutreffend den Grundbesitzwert mit dem Liquidationswert ermittelt und in Höhe von 191.952 EUR festgestellt. Mangels gesetzlicher Regelung sei der erzielte Veräußerungserlös nicht als niedrigerer gemeiner Wert der Bewertung zugrunde zu legen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1401 veröffentlicht.
- 7 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers. Er ist der Auffassung, das FG hätte § 166 BewG verfassungskonform dahingehend auslegen müssen, dass der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts möglich sei. Der Gesetzgeber habe nicht bedacht, dass es auch bei der Bewertung des Grundbesitzes mit den Bodenrichtwerten zu unbilligen Ergebnissen kommen könne. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts sei durch den zeitnahen Verkauf erbracht.
- 8 Der Kläger beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den

11. August 2011 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 18. März 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 30. April 2015 dahingehend zu ändern, dass der Grundbesitzwert in Höhe von 123.840 EUR festgestellt wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung sowie zur antragsgemäßen Änderung des angefochtenen Bescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG ist der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts zuzulassen.
- 11 1. Für den in den Nachlass fallenden, als Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bewerteten Grundbesitz hat das FA zutreffend den Wert gesondert festgestellt.
- 12 a) Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Die Entscheidung über eine Bedeutung für die Besteuerung trifft das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt.
- 13 b) Für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sind die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 158 bis 175 BewG zu ermitteln (§ 157 Abs. 2 BewG). Gemäß § 158 Abs. 2 Satz 1 BewG ist die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Zu den Wirtschaftsgütern, die der wirtschaftlichen Einheit "Betrieb der Land- und Forstwirtschaft" zu dienen bestimmt sind, gehört insbesondere der Grund und Boden (§ 158 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BewG). Dieser beinhaltet alle land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen, die nicht ausnahmsweise als Grundvermögen zu erfassen sind. Flächen gehören zum Grundvermögen, wenn nach ihrer Lage, den am Bewertungsstichtag bestehenden Verwertungsmöglichkeiten oder den sonstigen Umständen anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden (vgl. § 159 Abs. 1 BewG). Flächen sind stets dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn sie in einem Bebauungsplan als Bauland festgesetzt sind, ihre sofortige Bebauung möglich ist und die Bebauung innerhalb des Plangebiets in benachbarten Bereichen begonnen hat oder schon durchgeführt ist (§ 159 Abs. 3 Satz 1 BewG).
- 14 c) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass Feststellungsgegenstand im Streitfall der auf den Kläger übergegangene Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ist. Der mit dem Einspruch angefochtene Bescheid vom 20. Juni 2014 stellte einen Grundbesitzwert für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Art der wirtschaftlichen Einheit) fest. Unerheblich ist, dass das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt das FA zunächst aufgefordert hatte, den Grundbesitzwert für Grundvermögen festzustellen. Die Flächen wurden als Ackerland genutzt. Eine anderweitige Nutzung war am Bewertungsstichtag nicht absehbar.
- 15 2. Das FA hat die Höhe des Grundbesitzwerts für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft den gesetzlichen Vorgaben entsprechend grundsätzlich zutreffend mit dem Liquidationswert in Höhe von 191.952 EUR festgestellt.
- 16 a) Wird ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nach dem Bewertungsstichtag veräußert, erfolgt die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit mit dem Liquidationswert nach § 166 BewG (§ 162 Abs. 3 Satz 1 BewG). Gleiches gilt für die Bewertung einzelner wesentlicher Wirtschaftsgüter, sofern diese dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft innerhalb eines Zeitraums von 15 Jahren nicht mehr auf Dauer zu dienen bestimmt sind (§ 162 Abs. 4 Satz 1 BewG); wesentliche Wirtschaftsgüter in diesem Sinn sind u.a. der Grund und Boden nach § 158 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BewG. Dies gilt nicht, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten ausschließlich im betrieblichen Interesse verwendet wird (§ 162 Abs. 4 Satz 2 BewG).
- 17 b) Bei der Ermittlung des Liquidationswerts nach § 166 Abs. 1 BewG ist der Grund und Boden i.S. des § 158 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BewG mit den zuletzt vor dem Bewertungsstichtag ermittelten Bodenrichtwerten zu bewerten (§ 166 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 BewG). Zur Berücksichtigung der Liquidationskosten ist der ermittelte Bodenwert um 10 % zu mindern (§ 166 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 BewG).
- 18 c) Im Streitfall hat der Kläger den Grund und Boden ca. sechs Monate nach dem Bewertungsstichtag veräußert und den Veräußerungserlös nicht wieder in einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb investiert. Die Grundstücke sind daher grundsätzlich mit dem Liquidationswert zu bewerten. Dieser beträgt wie vom FA zuletzt festgestellt 191.952 EUR.
- 19 3. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der kurze Zeit nach dem Erbanfall veräußerten land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen wesentlich niedriger ist als der nach § 166 BewG ermittelte Liquidationswert, kann der niedrigere gemeine Wert nach § 9 Abs. 2 BewG als Grundbesitzwert für Zwecke der Erbschaftsteuer festgestellt werden.

- 20 a) Für den nach §§ 163 und 164 BewG für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft anzusetzenden Wert des Wirtschaftsteils sieht das Gesetz im Fortführungsfalle den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts vor. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert des --unveräußerten-- Wirtschaftsteils niedriger ist als der nach § 165 Abs. 1 und 2 BewG ermittelte Wert, ist dieser Wert anzusetzen; § 166 BewG ist zu beachten (§ 165 Abs. 3 BewG). Im Rahmen des § 166 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 BewG ist die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts für den Grund und Boden aber nicht eröffnet. Gleichwohl orientiert sich der nach § 166 Abs. 2 Nr. 1 BewG festzustellende Wert durch den Ansatz der Bodenrichtwerte im Wege der Typisierung an dem gemeinen Wert.
- 21 b) Im Gegensatz zur Bewertung des Grund und Bodens, der zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört und bei einer Veräußerung mit dem Liquidationswert anzusetzen ist, ist bei der Bewertung von ebenfalls land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen, die dem Grundvermögen zuzurechnen sind, nach § 198 BewG der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts möglich. Ein niedrigerer gemeiner Wert kann durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. März 2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153, Rz 22, m.w.N.). Ein zeitnah erzielter Kaufpreis ist regelmäßig ein solcher, der innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommen ist. Grundstücksverkäufe, die eine wesentlich längere Zeit als ein Jahr entfernt liegen, bieten im Allgemeinen keine geeignete Grundlage zur unmittelbaren Ableitung des gemeinen Werts (BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 1153, Rz 22). Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel, der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 1153, Rz 22).
- 22 c) Die Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer hat sich vorrangig am gemeinen Wert zu orientieren (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192). Dieser Vorgabe folgend hat der Gesetzgeber durch die Neuregelung der Vorschriften des BewG den gemeinen Wert zum Maßstab einer realitätsgerechten Wertermittlung erhoben. Die für eine praktikable Anwendung der Vorschriften erforderlichen Pauschalierungen und Typisierungen finden ihre Grenze im verfassungsrechtlich verankerten Übermaßverbot. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr gerechtfertigt sind (vgl. BVerfG-Beschluss vom 5. April 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, 116, BStBl II 1978, 441).
- 23 d) Um einen Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts bei verfassungskonformer Auslegung auch dann geboten, wenn er nach dem Wortlaut des BewG nicht vorgesehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2013 II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086, Rz 13, zu § 148 Abs. 1 BewG). Diese zur pauschalierten Bewertung von erbaurechtsbelasteten Grundstücken ergangene Rechtsprechung gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige ein Grundstück aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach dem Bewertungsstichtag veräußert hat und der Wert für dieses Grundstück nach § 166 Abs. 2 BewG zu ermitteln ist.
- 24 Zwar orientiert sich der nach § 166 Abs. 2 Nr. 1 BewG bestimmte Liquidationswert durch die Bezugnahme auf den Bodenrichtwert an dem gemeinen Wert und stellt keine grobe Vereinfachung wie der Vielfältiger beim Erbaurecht dar. Nichts anderes gilt jedoch auch für § 198 BewG, bei dem der Gesetzgeber ausdrücklich den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eröffnet hat. Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot kann der Steuerpflichtige deshalb auch bei der Veräußerung von Flächen, die einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen waren, entsprechend § 165 Abs. 3 Halbsatz 1, § 198 BewG den Nachweis eines vom Liquidationswert wesentlich abweichenden niedrigeren gemeinen Werts erbringen, etwa durch ein Sachverständigengutachten oder durch einen zeitnahen Verkauf.
- 25 Die Annahme des Gesetzgebers, dass land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen typischerweise nicht verkauft, sondern überwiegend verpachtet werden, der Grundstücksmarkt für land- und forstwirtschaftliche Flächen infolgedessen stark eingeschränkt sei und tatsächlich erzielte Preise auf seltene Einzelvereinbarungen zurückgingen, die nicht zwingend den tatsächlichen Flächenpreis abbilden (BTDrucks 16/7918, S. 40), mag zutreffen. Allerdings hat der Gesetzgeber gerade den Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch den Ansatz des nach § 166 Abs. 2 BewG zu ermittelnden Werts berücksichtigt. Wenn dieser Wert entgegen der Annahme des Gesetzgebers den gemeinen Wert deutlich übersteigt, liegt ein Verstoß gegen das Übermaßverbot vor. Auf das aus dem Übermaßgebot folgende Begrenzungsgebot hat es keinen Einfluss, wie viele Wirtschaftsgüter der Wirtschaftsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs aufweist.
- 26 e) Das Übermaßverbot ist nur verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Bewertung extrem über das normale Maß hinausgehen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 48, 102, 116, BStBl II 1978, 441). Dies erfordert den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts, der den festgestellten Grundstückswert so erheblich unterschreitet, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend erweist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1086, Rz 15, m.w.N.). Extrem über das normale Maß hinaus geht beispielsweise das Dreifache des gemeinen Werts (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 II R 45/01, BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036) bzw. das rund 1,4-fache eines sich aus dem Bodenrichtwert errechneten Verkehrswerts (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Oktober 2002 II B 153/01, BFHE 200, 393, BStBl II 2003, 118). Eine Bewertungsdifferenz von 10 % ist hingegen als Folge der typisierenden Bewertungsmethode aufgrund der mit der Wertschätzung verbundenen Ungenauigkeit hinzunehmen (vgl. BFH-Urteil

in BFH/NV 2014, 1086, Rz 16). Diese Maßstäbe sind auf die Problematik des Streitfalls entsprechend anzuwenden.

- 27 4. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruch-reif. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist dahingehend zu ändern, dass der Grundbesitzwert in Höhe des vom Kläger nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Werts festzustellen ist.
- 28 a) Der Kläger hat einen niedrigeren gemeinen Wert in Höhe von 123.840 EUR nachgewiesen. Die beiden Ackerflächen wurden ca. sechs Monate nach dem Bewertungsstichtag und damit innerhalb eines Jahres nach dem maßgeblichen Zeitpunkt veräußert. Der vom Kläger erzielte Kaufpreis ist nach den Feststellungen des FG im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den Grundsätzen der Preisbildung durch Angebot und Nachfrage zustande gekommen. Einwendungen dagegen sind im Revisionsverfahren weder vorgetragen noch ersichtlich.
- 29 b) Bei der Überprüfung, ob das Übermaßverbot verletzt ist, sind der nach den Vorschriften des BewG anzusetzende Wert und der nachgewiesene gemeine Wert gegenüberzustellen. Weitere pauschale Zu- oder Abschläge, die keine Grundlage im BewG haben, sind nicht vorzunehmen. Der vom FA nach § 166 Abs. 2 Nr. 1 BewG ermittelte und angesetzte Wert in Höhe von 191.952 EUR beträgt im Streitfall das 1,55-fache des vom Kläger durch den zeitnahen Verkauf nachgewiesenen tatsächlich erzielten Veräußerungserlöses. Der sich bei typisierender Bewertung mit dem Bodenrichtwert ergebende Wert übersteigt damit den nachgewiesenen gemeinen Wert so erheblich, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend erweist.
- 30 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.