Beschluss vom 02. Dezember 2020, II B 38/20

Erbschaftsteuer: Höchstbetrag des Werts eines Nießbrauchrechts

ECLI:DE:BFH:2020:B.021220.IIB38.20.0

BFH II. Senat

BewG § 16, BewG § 151, ErbStG § 12, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 126 Abs 4, ErbStR R B151.2 Abs 7 S 2, ErbStR R B151.2 Abs 7 S 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 03. März 2020, Az: 7 K 924/18

Leitsätze

1. NV: Ein Grundstückswert ist auch dann gesondert festzustellen, wenn er für die Berechnung des Jahreswerts von Nutzungen benötigt wird.

2. NV: Es ist der Grundstückswert für das gesamte Grundstück festzustellen, auch wenn sich das Nutzungsrecht nur auf einen Teil des Grundstücks bezieht.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 04.03.2020 - 7 K 924/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Am 27.10.2010 verstarb der Erblasser. Das von ihm selbst bewohnte Haus stand zu 3/4 in seinem Eigentum, zu 1/4 im Eigentum seiner Lebensgefährtin, der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin). Im Wege des Vermächtnisses hatte er ihr u.a. ein lebenslanges Nießbrauchrecht hieran zugewandt.

2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte den Wert des Nießbrauchrechts zuletzt im Rahmen der Einspruchsentscheidung mit 296.449 € an. Das Belegenheitsfinanzamt stellte den (gesamten) Grundbesitzwert auf den 27.10.2010 für Zwecke der Erbschaftsteuer mit 611.552 € fest, zum einen mit Bescheid vom 24.08.2012 (auf die Erbengemeinschaft übertragener Anteil 3/4), zum anderen mit Bescheid vom 08.04.2014 (auf die Klägerin übertragener Anteil 1/4). Als Art der wirtschaftlichen Einheit ist Ein-/Zweifamilienhaus genannt. Mit Einheitswertbescheid vom 30.11.2012 hatte es auf den 01.01.2011 die Grundstücksart Zweifamilienhaus festgestellt.

3 Mit der Klage beanstandete die Klägerin den durch das FA angenommenen Mietzins als zu hoch. Das Finanzgericht (FG) lud die drei Erben zum Verfahren bei. Einer der Erben ist mittlerweile verstorben und wurde seinerseits durch die beiden anderen Miterben beerbt, die im vorliegenden Verfahren noch als Beigeladene geführt werden. Das FG holte ein Sachverständigengutachten zu der Höhe der ortsüblichen Marktmiete für das Grundstück ein. Der Sachverständige beurteilte das Haus als Einfamilienhaus und kam zu einem ortsüblichen Mietzins, der zwischen den Ansätzen der beiden Beteiligten liegt. Das FG folgte dem Sachverständigen und ergänzte, dass nach dessen Einschätzung der erzielbare Mietzins nicht niedriger wäre, wäre das Haus ein Zweifamilienhaus. Das FG gab der Klage insoweit statt, als es den Wert des Nießbrauchrechts mit 247.290 € ansetzte, und wies im Übrigen die Klage ab.

4 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision rügt die Klägerin Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

5 Das FG habe rechtliches Gehör verletzt, indem es --angesichts der schriftsätzlichen Einwendungen überraschend-- erklärt habe, es sei bis zuletzt offengeblieben, ob ein Ein- oder Zweifamilienhaus vorliege. Das FG habe den diesbezüglichen Sachvortrag der Klägerin nicht berücksichtigt. Für die Feststellung, das Haus sei seit 1981/1982 als Einfamilienhaus genutzt worden, gebe es keinen Hinweis in den Akten. Statt die Frage offenzulassen, hätte das FG von Amts wegen den Sachverhalt weiter zu der Frage aufklären müssen, ob ein Ein- oder Zweifamilienhaus vorliege.

6 Ferner lägen Verstöße gegen den klaren Inhalt der Akten vor. Das FG habe zu Unrecht den der Klägerin bekannt gegebenen und bestandskräftigen Bescheid vom 08.04.2014 unbeachtet gelassen, umgekehrt nicht beachtet, dass der Bescheid vom 24.08.2012 ihr nicht bekannt gegeben worden sei und der Berechnung nicht hätte zugrunde gelegt werden dürfen. Es hätte auch die Verfahrensakten des Belegenheitsfinanzamts betreffend den Bescheid vom 08.04.2014, der für die Ermittlung des Kapitalwertes des Nießbrauchs maßgeblich sei, beiziehen müssen.

7 Schließlich habe das FG die angemessene ortsübliche Vergleichsmiete nicht aufgeklärt. Das Sachverständigengutachten weise Mängel auf, die das FG mittels der in der Akte vorhandenen Dokumente habe beseitigen können, namentlich in Bezug auf das Baujahr, die Lage an einer viel befahrenen Straße, die Punktebewertung des Mietspiegels (Dachgeschosswohnung, Sanitärbereich, Wohnflächenansatz), den (zu niedrigen) Pauschalabzug und insbesondere die Qualifikation als Einfamilienhaus statt zutreffend als Zweifamilienhaus. Sie habe schriftsätzlich die Beauftragung eines anderen Sachverständigen beantragt, die sich dem FG auch hätte aufdrängen müssen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Beschwerde ist, soweit sie überhaupt die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erfüllt, jedenfalls unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen nicht vor.

9 1. Die verschiedenen Rügen im Zusammenhang mit der Frage, ob es sich um ein Einfamilienhaus gehandelt habe, sind schon deshalb unbegründet, weil es nach den weiteren Feststellungen des FG im Ergebnis nicht darauf ankam.

10 a) Die Revisionszulassung (§ 115 FGO) bzw. Zurückverweisung (§ 116 Abs. 6 FGO) wegen eines Verfahrensmangels setzt nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO voraus, dass die Entscheidung auf diesem Mangel beruhen kann. Das gilt auch im Falle der Verletzung rechtlichen Gehörs, wenn diese nur einzelne Feststellungen oder rechtliche Gesichtspunkte betrifft (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 119 Rz 19). Die Entscheidung kann nicht auf dem Verfahrensmangel beruhen, wenn das FG sie auf mehr als eine tragende Begründung gestützt hat, deren eine nicht mit zulässigen und begründeten Zulassungsrügen angegriffen wurde (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 07.07.2016 - II B 95/15, BFH/NV 2016, 1569, Rz 10).

11 b) So verhält es sich im Streitfall.

12 Das FG hat seine Entscheidung nicht allein darauf gestützt, dass ein Einfamilienhaus vorliege. Das FG hat zwar zunächst ausgeführt (S. 13 unten des Urteils), dass die Einstufung als Einfamilienhaus zutreffend sei, dies aber dadurch ergänzt, dass nach Einschätzung des Sachverständigen --der das FG insgesamt gefolgt ist-- selbst bei einer Nutzungsmöglichkeit als Zweifamilienhaus die ortsübliche angemessene Monatsmiete des Gesamtobjekts nicht niedriger liege. Dies ist eine selbständig tragende Begründung. Der Wert des Nießbrauchrechts der Klägerin fiele damit nicht niedriger aus, wenn ein Zweifamilienhaus vorläge. Auf den Einheitswertbescheid, der im vorliegenden Verfahren ohnehin keine Bindungswirkung entfaltet, kommt es daher nicht an. Zulässige und begründete Zulassungsrügen, die sich auf diese von dem Sachverständigengutachten abgeleitete Feststellung (die Vergleichsmiete im Falle eines Zweifamilienhauses) bezögen, hat die Klägerin nicht erhoben.

13 Lediglich ergänzend sei im Übrigen darauf hingewiesen, dass die Aussage des FG, die Frage des Einfamilienhauses sei "streitig" geblieben (und nicht, wie die Klägerin vorträgt, "offen" geblieben), offenkundig zutreffend ist und dass es in der Sache nicht überraschend sein kann, wenn das FG einer der im Verfahren vertretenen Auffassungen folgt.

14 2. Auch die Rügen betreffend die beiden Bescheide vom 24.08.2012 und vom 08.04.2014 greifen im Ergebnis in analoger Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO nicht durch.

15 a) Nach § 126 Abs. 4 FGO ist eine Revision zurückzuweisen, wenn die Entscheidungsgründe zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts ergeben, sich die Entscheidung selbst aber aus anderen Gründen als richtig darstellt. Die Vorschrift findet im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren entsprechende Anwendung (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschlüsse vom 25.06.2014 - VII B 210/13, BFH/NV 2014, 1714, Rz 13; vom 13.02.2017 - X B 72/16, BFH/NV 2017, 765, Rz 10; vom 30.08.2017 - II B 16/17, BFH/NV 2017, 1611, Rz 3, und vom 11.02.2020 - XI B 69/19, XI B 70/19, BFH/NV 2020, 891, Rz 23, jeweils m.w.N.).

16 b) Im Streitfall ist der Wert eines Nießbrauchrechts zu berechnen. Dies erfolgt über die Verweisung in § 12 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zunächst nach den §§ 14, 15 des Bewertungsgesetzes (BewG). Nach § 16 BewG kann jedoch der Jahreswert höchstens den Wert betragen, der sich ergibt, wenn der für das genutzte Wirtschaftsgut --hier das Grundstück-- nach den Vorschriften des BewG anzusetzende Wert durch 18,6 geteilt wird. Die Finanzverwaltung geht zu Recht davon aus, dass dieser Wert gesondert festzustellen war. Die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 02.04.2007 (BStBl I 2007, 314) haben in Tz. 73 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 die gesonderte Feststellung auch in solchen Fällen vorgesehen. Diese Erlasslage war zum Stichtag des Streitfalles (27.10.2010) anwendbar. Mit R B 151.2 Abs. 7 Satz 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) 2011 (BStBl I 2011, Sondernummer 1/2011, 2) ist diese Auffassung zudem übernommen worden.

17 c) Das Belegenheitsfinanzamt hat mit Bescheid vom 24.08.2012 den Bedarfswert des Grundstücks für Zwecke der Erbschaftsteuer der Erben (und damit der Beigeladenen) nach § 10 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 3 ErbStG auf den Tag des Todes festgestellt und dabei zutreffend den auf die Erben übertragenen Anteil auf 3/4 angesetzt, denn hinsichtlich der restlichen 1/4 war die Klägerin Eigentümerin. Insoweit ist der Bescheid der Klägerin folgerichtig auch nicht bekannt gegeben worden, denn sie ist nicht Erbin. Damit konnte er allerdings auch nicht bei der Besteuerung der Klägerin im Rahmen des § 16 BewG als Grundlagenbescheid berücksichtigt werden.

18 Die Klägerin hat damit grundsätzlich zu Recht beanstandet, dass das FG den Bescheid vom 24.08.2012 ihrer Besteuerung zugrunde gelegt hat, obwohl sie weder Bekanntgabe- noch Inhaltsadressatin war. Das FG hat dies nicht problematisiert, so dass nicht feststellbar ist, auf welcher Vorstellung dies beruhte. Falls aus Sicht des FG der Bescheid ungeachtet der Bekanntgabefrage verwertet werden durfte, läge, wovon auch das FA ausgeht, ein materiell-rechtlicher Fehler vor. Falls das FG hingegen die fehlende Bekanntgabe nicht gesehen und deshalb nicht beachtet hat, käme --wie die Klägerin es rügt-- eine Verletzung der Pflicht aus § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu schöpfen, in Gestalt eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten in Betracht.

19 d) Im Ergebnis ist die Revision dennoch nicht zuzulassen, denn das Urteil ist gleichwohl richtig, da der Grundstückswert dem Bescheid vom 08.04.2014 zu entnehmen war. Dieser Bescheid wurde zutreffend der Klägerin bekannt gegeben. Die Auswertung dieses Bescheids als Grundlagenbescheid kann allerdings nicht in der Weise geschehen, wie die Klägerin meint, dass nämlich lediglich von dem dort mitgeteilten Wert von 1/4 Miteigentumsanteil auszugehen wäre. Für die Anwendung des § 16 BewG ist vielmehr von dem dort festgestellten Wert des gesamten Grundstücks auszugehen und davon der Wert von 3/4 Miteigentumsanteil zu berechnen.

20 aa) Materiell-rechtlich ist dies allein richtig. Gegenstand des Nießbrauchrechts ist naturgemäß nicht der Miteigentumsanteil von 1/4, der der Klägerin bereits vor dem Erbfall gehörte und hinsichtlich dessen mit dem Erbfall keinerlei Rechtsübergang stattgefunden hat. Gegenstand des Nießbrauchrechts ist vielmehr der Miteigentumsanteil des Erblassers von 3/4.

21 bb) Der Wert des 1/4-Miteigentumsanteils ist für die Berechnung nach § 16 BewG auch nicht deshalb maßgebend, weil diese Aussage von der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids umfasst wäre. Zum einen ist dem Bescheid selbst eine derartige Aussage schon nicht zu entnehmen. Zum anderen regelten zwar noch nicht die gleich lautenden Erlasse in BStBl I 2007, 314, wohl aber die ErbStR 2011 in R B 151.2 Abs. 7 Satz 3 ausdrücklich, dass der Grundbesitzwert auch dann für das gesamte Grundstück festzustellen ist, wenn sich das Nutzungsrecht nur auf einen Teil des Grundstücks bezieht. Darin kommt die zutreffende Rechtsauffassung zum Ausdruck, dass sich die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids im Rahmen von § 16 BewG nicht auf die Frage erstreckt, an welchem Anteil des zu bewertenden Gegenstandes ein Nutzungsrecht begründet wurde. Dies wiederum entspricht dem Grundsatz, dass über den Gegenstand des Erwerbs nicht das Belegenheitsfinanzamt als Feststellungsfinanzamt, sondern das Erbschaftsteuerfinanzamt entscheidet.

22 3. Mit ihrer Rüge, das FG sei im Hinblick auf die angemessene ortsübliche Vergleichsmiete seiner Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht nachgekommen, hat die Klägerin nur Einwendungen gegen die inhaltliche Richtigkeit des Sachverständigengutachtens und die darauf fußende tatsächliche Würdigung und Rechtserkenntnis des FG vorgebracht. Warum sich dem FG weitere Beweiserhebungen, insbesondere die Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens, hätten aufdrängen sollen, hat sie entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht dargelegt, sondern sich auf die Wiederholung ihrer abweichenden Beurteilung der Sach- und Rechtslage beschränkt.

23 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

24 5. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de