

Urteil vom 17. Juni 2026, II R 7/24

Ermittlung des Bodenwerts im Sachwertverfahren für Zwecke der Schenkungsteuer

ECLI:DE:BFH:2026:U.170626.IIR7.24.0

BFH II. Senat

BewG § 179, BewG § 189 Abs 2, BewG § 198, BauGB § 193 Abs 5 S 2 Nr 3, BauGB § 196, BauGB § 199 Abs 1, ImmoWertV § 6 Abs 1, ImmoWertV § 12, ImmoWertV § 16 Abs 4, BauNVO § 16 Abs 2 Nr 2, BauNVO § 20, ErbStH 2020 H B179.2

vorgehend FG München, 07. Februar 2024, Az: 4 K 1385/23

Leitsätze

1. Entspricht die Geschossflächenzahl (GFZ) des Bodenrichtwertgrundstücks nicht der GFZ des für Schenkungsteuerzwecke zu bewertenden Grundstücks, ist eine Anpassung anhand von Umrechnungskoeffizienten geboten (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2009 - II R 15/09, BFH/NV 2010, 1085, unter II.1.).
2. Für die Anpassung ist die rechtlich mögliche Bebauung maßgebend. Die Anpassung an eine höhere tatsächliche Bebauung, die unter Bestandsschutz steht, scheidet im typisierenden Sachwertverfahren aus.
3. Ein erhebliches Abweichen der tatsächlichen von der rechtlich möglichen Bebauung kann unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 der Immobilienwertermittlungsverordnung 2010 lediglich im Rahmen des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 des Bewertungsgesetzes berücksichtigt werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 07.02.2024 - 4 K 1385/23 aufgehoben.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 20.12.2021 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 26.08.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2023 (Aktenzeichen ...) werden dahingehend geändert, dass der Wert des jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum mit 342.197,50 € festgestellt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 38 % und der Beklagte zu 62 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erwarben am 20.12.2021 jeweils $\frac{1}{4}$ des "Wohnungseigentums 1" von A und B im Wege der Schenkung. Das Wohnungseigentum, das den Schenkerinnen A und B je zur Hälfte gehört hatte, bestand an allen Räumen eines Wohnhauses und an einer Garage auf dem Grundstück in X-Stadt. Es umfasste eine Grundstücksfläche von 714 m².
- 2 Das Grundstück war 1952 mit einer wertrelevanten Geschossflächenzahl (WGFZ) von 0,65 bebaut worden. Am 29.03.2012 war der Bebauungsplan Nr. ... der Stadt X in Kraft getreten, gemäß dem das Grundstück nur noch mit einer Geschossflächenzahl (GFZ) von maximal 0,4 bebaut werden durfte. Der Gutachterausschuss des Landkreises Y hatte für die Zone, in der das Grundstück lag, zum 31.12.2020 einen Bodenrichtwert von 1.700 €/m² ermittelt. Dabei war er von einer WGFZ von 0,5 ausgegangen. In seinen Erläuterungen der Bodenrichtwerte zum 31.12.2020 hatte er für die Anpassung des Bodenrichtwerts an eine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende WGFZ auf die

Umrechnungskoeffizienten im Immobilienmarktbericht 2012 der Stadt Y verwiesen. Darin sind die Umrechnungskoeffizienten für die WGFZ 0,4 mit 0,627, die WGFZ 0,5 mit 0,690 und die WGFZ 0,65 mit 0,783 angegeben.

- 3 In ihren Erklärungen zur Feststellung des Grundbesitzwerts gingen die Kläger von einem für die Wertermittlung maßgebenden Bodenrichtwert in Höhe von 1.558,33 €/m² aus. Sie vertraten die Auffassung, der vom Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert sei an die nach dem Bebauungsplan maximal zulässige Bebauung mit einer GFZ von 0,4 anzupassen, und ermittelten für das Wohnungseigentum einen Bodenwert von 1.112.647 € und einen Grundbesitzwert von 1.267.637 €.
- 4 Mit vier Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 20.12.2021 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 26.08.2022 stellte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Wert des von den Klägern jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum mit 383.097 € fest. Die Bewertung des Wohnungseigentums erfolgte im Sachwertverfahren, da der Gutachterausschuss weder Vergleichspreise noch Vergleichsfaktoren zur Verfügung gestellt hatte. Den Gebäudesachwert brachte das FA mit 154.990 € zum Ansatz. Der Ermittlung des Bodenwerts in Höhe von 1.377.398 € lag ein Bodenrichtwert von 1.929,13 €/m² zugrunde. Diesen hatte das FA durch Anpassung des vom Gutachterausschuss mitgeteilten Bodenrichtwerts an die auf dem Grundstück tatsächlich verwirklichte höhere Bebauung mit einer WGFZ von 0,65 berechnet. Die Einsprüche der Kläger verband das FA zur gemeinsamen Entscheidung und wies sie als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 15.06.2023).
- 5 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) stellte den Grundbesitzwert des jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum --da es über das Klagebegehren nicht hinausgehen durfte-- mit 316.909 € fest. Es ging bei der Ermittlung des Bodenwerts davon aus, dass der vom Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert an die am Bewertungsstichtag rechtlich mögliche GFZ von 0,4 anzupassen sei. Den angepassten Bodenrichtwert berechnete es mit 1.544,78 €/m² ($0,627 \text{ [WGFZ 0,4]} / 0,690 \text{ [WGFZ 0,5]} * 1.700 \text{ €/m}^2$). Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 634 veröffentlicht.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht. Es ist der Ansicht, für die Wertermittlung sei zwar grundsätzlich nicht die tatsächliche, sondern die rechtlich maximal mögliche Bebauung entscheidend. Eine rechtlich zulässige bauliche Nutzung, die die GFZ des Bodenrichtwertgrundstücks überschreite, sei aber zu berücksichtigen. Das streitgegenständliche Gebäude sei lange Zeit vor dem Inkrafttreten des Bebauungsplans am 29.03.2012 im Einklang mit dem damals geltenden Baurecht errichtet worden und stehe unter Bestandsschutz. Es sei rechtlich und wirtschaftlich weiterhin nutzbar und dürfe erhalten werden. Daher sei bei der Anpassung des Bodenrichtwerts nicht auf die Vorgaben des Bebauungsplans, sondern auf die vorhandene Bebauung abzustellen. Den Veröffentlichungen des Gutachterausschusses der Stadt Y zu den Umrechnungskoeffizienten im Immobilienmarktbericht 2012 lasse sich entnehmen, dass das Maß der baulichen Nutzung einen starken Einfluss auf den Wert eines Grundstücks ausübe. Im Falle einer höheren zulässigen GFZ könne ein höherer Kaufpreis erzielt werden, da beispielsweise größere Mieteinheiten realisiert werden könnten. Gleiches gelte, wenn eine solche wertsteigernde Bebauung auf dem Grundstück bereits --baurechtlich legal-- realisiert worden sei. Die unter Bestandsschutz stehende Bebauung stelle für den Grund und Boden einen werterhöhenden Umstand dar. Auch nach der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) sei der Bodenwert zwar grundsätzlich ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Bebauung zu ermitteln. Etwas anderes gelte nach § 16 Abs. 4 ImmoWertV i.d.F. vom 19.05.2010 (BGBl I 2010, 639) und § 40 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV i.d.F. vom 14.07.2021 (BGBl I 2021, 2805) jedoch dann, wenn die tatsächliche Bebauung erheblich von der GFZ des Bodenrichtwertgrundstücks abweiche und ihre Berücksichtigung dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspreche.
- 7 Mit dem Hilfsantrag macht das FA geltend, das FG habe in die Ermittlung der rechtlich maximal möglichen GFZ zu Unrecht das baurechtlich zulässige Dachgeschoss nicht einbezogen. Es habe seine Entscheidung auf die GFZ von 0,4 aus dem Bebauungsplan gestützt, die lediglich Vollgeschosse berücksichtige. Demgegenüber beziehe die durch den Gutachterausschuss mitgeteilte WGFZ des Bodenrichtwertgrundstücks wirtschaftlich nutzbare Flächen anderer Geschosse, die nicht als Vollgeschosse gelten würden, ein. Bei Berücksichtigung des Dachgeschosses zu 2/3 betrage die WGFZ 0,534 ($214 \text{ m}^2 * 2,67 / 1.070 \text{ m}^2$). Diese stimme mit der WGFZ des Bodenrichtwertgrundstücks von 0,5 nahezu überein, so dass der Bodenrichtwert mit 1.700 €/m² anzusetzen sei.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 20.12.2021 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 26.08.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2023 dahingehend zu ändern, dass der Wert des jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum mit 342.197,50 € festgestellt wird.

- 9 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Sie verteidigen die Vorentscheidung. Dem Hilfsantrag des FA halten sie entgegen, nach § 20 Abs. 3 der Baunutzungsverordnung (BauNVO) seien bei der Ermittlung der GFZ nur Vollgeschosse zu berücksichtigen; Dachgeschossflächen müssten außer Betracht bleiben.
- 11 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist mit dem Hauptantrag unbegründet, mit dem Hilfsantrag aber begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung der angefochtenen Bescheide dahingehend, dass der Wert des jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum mit 342.197,50 € gesondert festgestellt wird. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der durch den Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert an eine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende rechtlich mögliche Bebauung anzupassen ist. Es hat seiner Anpassung aber zu Unrecht die GFZ anstatt der WGFZ zugrunde gelegt.
- 13 1. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass der Wert der erworbenen Anteile am Wohnungseigentum aus dem Wert des ganzen Wohnungseigentums abzuleiten ist.
- 14 a) Gegenstand der Bewertung sind die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (§ 157 Abs. 3 Satz 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--). Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 BewG). Bei der Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird die wirtschaftliche Einheit vom Gegenstand des Erwerbs vorgegeben. Die Bestimmung des Erwerbsgegenstands erfolgt nach erbschaft- und schenkungsteuerrechtlichen Grundsätzen, die an das Zivilrecht anknüpfen. Wurde ein Miteigentumsanteil an einem Grundstück freigebig zugewendet (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes), bildet grundsätzlich der Anteil selbst die wirtschaftliche Einheit (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.08.2020 - II R 43/18, BFHE 269, 393, BStBl II 2021, 597, Rz 10 f.). Der Grundbesitzwert von Miteigentumsanteilen ist gemäß § 3 BewG durch Bewertung des ganzen Grundstücks und Aufteilung des so ermittelten Werts auf die zugewendeten ideellen Bruchteile am Grundstück zu errechnen (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2004 - II R 22/04, BFHE 207, 48, BStBl II 2005, 19, unter II.1.b).
- 15 b) Im Streitfall sind Gegenstand der Bewertung die von den Klägern jeweils erworbenen Anteile am Wohnungseigentum. A und B, denen das Wohnungseigentum je zur Hälfte gehörte, bildeten eine Miteigentümergeinschaft an dem Wohnungseigentum (vgl. Bayerisches Oberstes Landesgericht, Beschluss vom 08.10.1987 - BReg 2 Z 98/87, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1988, 271, Leitsatz 1). Jede von ihnen hat jedem Kläger eine Hälfte ihres Miteigentums an dem Wohnungseigentum zugewandt. Das FA hat den Grundbesitzwert der zugewendeten Anteile zu Recht aus dem Grundbesitzwert des ganzen Wohnungseigentums abgeleitet.
- 16 2. Zu Recht hat das FG bei der Ermittlung des Grundbesitzwerts der Anteile am Wohnungseigentum das Sachwertverfahren angewandt. Gemäß § 182 Abs. 2 Nr. 1 BewG ist Wohnungseigentum grundsätzlich im Vergleichswertverfahren zu bewerten. Liegt kein Vergleichswert vor, hat die Bewertung nach § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG im Sachwertverfahren zu erfolgen. Im Streitfall lagen keine Vergleichswerte vor. Nach den Feststellungen des FG hat der Gutachterausschuss dem FA keine Vergleichsfaktoren oder Vergleichspreise für das Wohnungseigentum mitgeteilt.
- 17 3. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass der durch den Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert an eine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende rechtlich mögliche Bebauung anzupassen ist. Eine abweichende

tatsächliche Bebauung des zu bewertenden Grundstücks ist unbeachtlich. Das gilt auch dann, wenn die tatsächliche Bebauung unter Bestandsschutz steht.

- 18** a) Gemäß § 189 Abs. 1 Satz 1 BewG i.d.F. des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018, BStBl I 2009, 140) ist bei Anwendung des Sachwertverfahrens der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert nach § 190 BewG zu ermitteln. Der Bodenwert ist der Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG (§ 189 Abs. 2 BewG). Der Wert unbebauter Grundstücke bestimmt sich gemäß § 179 Satz 1 BewG regelmäßig nach ihrer Fläche und den Bodenrichtwerten (§ 196 des Baugesetzbuchs --BauGB--). Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen nach dem Baugesetzbuch zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen (§ 179 Satz 2 BewG). Bei der Wertermittlung ist stets der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt vor dem Bewertungsstichtag zu ermitteln war (§ 179 Satz 3 BewG).
- 19** b) Bei der Verwendung von Bodenrichtwerten handelt es sich um eine verfassungsrechtlich unbedenkliche typisierende Bewertungsmethode, die der Vereinfachung der Grundbesitzbewertung dient. Die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte sind für die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten grundsätzlich verbindlich (vgl. BFH-Urteile vom 12.07.2006 - II R 1/04, BFHE 213, 387, BStBl II 2006, 742, unter II.1., und vom 16.12.2009 - II R 15/09, BFH/NV 2010, 1085, unter II.1., m.w.N., jeweils zu § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG; BFH-Beschluss vom 12.01.2021 - II B 61/19, BFH/NV 2021, 529, Rz 20). Das FG als Tatsachengericht kann sie grundsätzlich ohne weitere Sachaufklärung der Bewertung zugrunde legen (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2025 - II R 25/24, BStBl II 2026, 273, Rz 31, zu § 247 BewG).
- 20** c) Etwaige vom Gutachterausschuss vorgegebene Differenzierungen sind jedoch zu beachten (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 16.12.2009 - II R 15/09, BFH/NV 2010, 1085, unter II.1., m.w.N., und vom 25.08.2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, Rz 16; BFH-Beschluss vom 12.01.2021 - II B 61/19, BFH/NV 2021, 529, Rz 20; vgl. auch BRDrucks 4/08, S. 74).
- 21** aa) So ist es zulässig und geboten, den Bodenwert des zu bewertenden Grundstücks entsprechend der zulässigen GFZ anzupassen, wenn diese nicht der vom Gutachterausschuss für das Bodenrichtwertgrundstück angegebenen entspricht (BFH-Urteile vom 26.04.2006 - II R 58/04, BFHE 213, 207, BStBl II 2006, 793, unter III.2.b aa, und vom 16.12.2009 - II R 15/09, BFH/NV 2010, 1085, unter II.1.). Mit einem Bodenrichtwert im Sinne des § 196 BauGB, für den eine GFZ angegeben ist, liegt ein vom Gutachterausschuss festgelegter und damit nach § 179 Satz 1 BewG verbindlicher Bodenrichtwert auch für solche Grundstücke in der Bodenrichtwertzone vor, deren GFZ nicht der für das Bodenrichtwertgrundstück angegebenen entspricht. In diesem Fall ist der Bodenrichtwert des zu bewertenden Grundstücks unter Zugrundelegung des maßgeblichen Umrechnungskoeffizienten anzupassen (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2006 - II R 1/04, BFHE 213, 387, BStBl II 2006, 742, unter II.2.; R B 179.2 Abs. 1 Satz 7 bis 9, Abs. 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019; BRDrucks 4/08, S. 74).
- 22** bb) Zur Berechnung der für das zu bewertende Grundstück anzusetzenden Zu- oder Abschläge können die Gutachterausschüsse von ihnen selbst ermittelte eigenständige Umrechnungskoeffizienten angeben. Soweit diese fehlen, ist auch die Anwendung der in den Erbschaftsteuer-Hinweisen 2020 der Finanzverwaltung unter H B 179.2 "Abweichende planungsrechtlich zulässige Geschossflächenzahl" und "Abweichende wertrelevante Geschossflächenzahl" angegebenen Umrechnungskoeffizienten möglich (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2006 - II R 1/04, BFHE 213, 387, BStBl II 2006, 742, unter II.2.a).
- 23** d) Für die Anpassung des Bodenrichtwerts ist die rechtlich mögliche Bebauung maßgebend. Die Anpassung an eine höhere tatsächliche Nutzung, die unter Bestandsschutz steht, scheidet im typisierenden Wertermittlungsverfahren aus (Roscher in Moench/Weinmann, ErbStG, § 179 BewG Rz 95).
- 24** aa) Der im Sachwertverfahren anzusetzende Bodenwert ist gemäß § 189 Abs. 2 BewG der Wert des (fiktiv) unbebauten Grundstücks. Entsprechend hat der Gutachterausschuss die Bodenrichtwerte nach § 179 Satz 2 BewG i.V.m. § 196 Abs. 1 Satz 2 BauGB in bebauten Gebieten mit dem Wert zu ermitteln, der sich ergeben würde, wenn der Boden unbebaut wäre. Dabei hat er jedoch das Maß der baulichen Nutzung als wertbeeinflussendes Merkmal des Bodenrichtwertgrundstücks zu berücksichtigen (vgl. § 193 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3, § 196 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 12 ImmoWertV 2010).
- 25** bb) Das Maß der baulichen Nutzung ergibt sich nach § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV 2010 in der Regel aus den für die planungsrechtliche Zulässigkeit von Vorhaben maßgeblichen §§ 30, 33 und 34 BauGB und den sonstigen Vorschriften, die die Nutzbarkeit betreffen. Nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 BauNVO kann das Maß der baulichen Nutzung im Bebauungsplan durch Festsetzung unter anderem der GFZ bestimmt werden. Wird vom Maß

der zulässigen Nutzung in der Umgebung regelmäßig abgewichen, ist die Nutzung maßgebend, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zugrunde gelegt wird (§ 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2010; Nr. 6 Abs. 5 der Bodenrichtwertrichtlinie --BRW-RL-- vom 11.01.2011).

- 26** cc) Unberücksichtigt bleibt bei der typisierenden Wertermittlung die tatsächliche Nutzung, und zwar auch dann, wenn sie erheblich von der nach § 6 Abs. 1 ImmoWertV 2010 maßgeblichen Nutzung abweicht (Roscher in Moench/Weinmann, ErbStG, § 179 BewG Rz 95).
- 27** (1) Dies entspricht dem Willen des Gesetzgebers, der sich aus den Gesetzesmaterialien zur Einfügung des § 189 BewG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz ergibt. Danach werden im Sachwertverfahren die in § 25 der Wertermittlungsverordnung vom 06.12.1988 (WertV) genannten sonstigen wertbeeinflussenden Umstände im Rahmen der typisierenden Wertermittlung nicht gesondert ermittelt und angesetzt (BTDrucks 16/11107, S. 19). Zu diesen Umständen gehörte "ein erhebliches Abweichen der tatsächlichen von der nach § 5 Abs. 1 [WertV] maßgeblichen Nutzung". Die Bestimmung des Maßes der baulichen Nutzung in § 5 Abs. 1 WertV deckt sich inhaltlich mit der Nachfolgerregelung in § 6 Abs. 1 ImmoWertV 2010 (vgl. BRDrucks 171/10, S. 41).
- 28** (2) Bei der typisierenden Ermittlung des Bodenwerts für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke findet daher --entgegen der Auffassung des FA-- § 16 Abs. 4 ImmoWertV 2010 (derzeit § 40 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV 2021) keine Anwendung. Nach dieser Vorschrift ist ein erhebliches Abweichen der tatsächlichen von der nach § 6 Abs. 1 ImmoWertV 2010 (derzeit § 5 Abs. 1 ImmoWertV 2021) maßgeblichen Nutzung bei der Ermittlung des Bodenwerts bebauter Grundstücke zu berücksichtigen, soweit dies dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht. Die Vorschrift erlangt nur dann Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch ein Gutachten nach § 198 BewG i.V.m. § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. der Immobilienwertermittlungsverordnung zu führen (vgl. BTDrucks 16/11107, S. 19).
- 29** (3) Auch § 145 Abs. 3 BewG, der bis zum 31.12.2008 die Bewertung unbebauter Grundstücke für die Erbschaft- und Schenkungsteuer regelte, stellte für die Ermittlung des Bodenwerts auf die "mögliche" Grundstücksnutzung ab. Es entsprach der Intention des Gesetzgebers, dass der Bodenwert eines bebauten Grundstücks "wie bei einem unbebauten Grundstück nach den Bodenrichtwerten der Gutachterausschüsse unter Berücksichtigung der möglichen baulichen Nutzung ermittelt" wird (BRDrucks 390/96, S. 53, zu § 151 BewG; vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2006 - II R 1/04, BFHE 213, 387, BStBl II 2006, 742, unter II.2.b). An diesem gesetzgeberischen Willen hat sich mit der Einfügung des § 179 BewG durch das Erbschaftsteuerreformgesetz nichts geändert (vgl. BRDrucks 4/08, S. 74).
- 30** dd) Die Nichtberücksichtigung der tatsächlichen Nutzung widerspricht nicht dem Ziel des Gesetzgebers, die aus der Schenkung resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers zu erfassen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, Rz 101). Für den Bodenwert als dem Wert des unbebauten Grundstücks (§ 189 Abs. 2 BewG) ist vorrangig die mögliche Nutzung --die Bebaubarkeit-- von Bedeutung. Die tatsächliche Nutzung wird durch den getrennt vom Bodenwert zu ermittelnden Wert der Gebäude (Gebäudesachwert, vgl. § 189 Abs. 1 BewG) repräsentiert.
- 31** e) Im Streitfall hat der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert in Abhängigkeit von der WGFZ des Bodenrichtwertgrundstücks ermittelt. Weicht die rechtlich mögliche Bebauung des zu bewertenden Grundstücks von dieser WGFZ ab, ist der Bodenrichtwert nach den Erläuterungen des Gutachterausschusses anhand der im Immobilienmarktbericht 2012 der Stadt Y angegebenen Umrechnungskoeffizienten anzupassen. Eine Anpassung an die höhere tatsächliche WGFZ des unter Bestandsschutz stehenden Gebäudes erfolgt nicht. Davon ist auch das FG ausgegangen.
- 32** 4. Zu Unrecht hat das FG die Anpassung des Bodenrichtwerts jedoch anhand der GFZ anstelle der WGFZ vorgenommen (Marquardt, Erbschaft-Steuerberater 2024, 129; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 179 Rz 12).
- 33** a) Die GFZ und die WGFZ bestimmen das Maß der baulichen Nutzung nach unterschiedlichen Maßstäben. Die GFZ gibt an, wieviel Quadratmeter Geschossfläche je Quadratmeter Grundstücksfläche im Sinne des § 19 Abs. 3 BauNVO zulässig sind (§ 20 Abs. 2 BauNVO). Die Geschossfläche ist nach den Außenmaßen der Gebäude in allen Vollgeschossen zu ermitteln (§ 20 Abs. 3 Satz 1 BauNVO). Als Vollgeschosse gelten Geschosse, die nach landesrechtlichen Vorschriften Vollgeschosse sind oder auf ihre Zahl angerechnet werden (§ 20 Abs. 1 BauNVO). Gemäß Art. 83 Abs. 6 der Bayerischen Bauordnung (BayBO) gilt, soweit § 20 Abs. 1 BauNVO zur Begriffsbestimmung des Vollgeschosses auf Landesrecht verweist, Art. 2 Abs. 5 BayBO in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung (GVBl 1997, 433; GVBl 1998, 270) --a.F.-- fort. Danach sind Vollgeschosse Geschosse, die vollständig über der natürlichen oder festgelegten Geländeoberfläche liegen und über mindestens zwei Drittel ihrer Grundfläche eine

Höhe von mindestens 2,30 m haben (Art. 2 Abs. 5 Satz 1 BayBO a.F.). Demgegenüber berücksichtigt die WGFZ gemäß Nr. 6 Abs. 6 Satz 1 BRW-RL 2011 auch Flächen, die nach den baurechtlichen Vorschriften nicht anzurechnen sind, aber der wirtschaftlichen Nutzung dienen. So ist die Geschossfläche eines ausgebauten oder ausbaufähigen Dachgeschosses pauschal mit 75 % der Geschossfläche des darunterliegenden Vollgeschosses zu berechnen (Nr. 6 Abs. 6 Satz 4 BRW-RL 2011).

- 34** b) Im Streitfall hat der Gutachterausschuss den Bodenrichtwert des Bodenrichtwertgrundstücks in Abhängigkeit von der WGFZ ermittelt. Damit hat er in seine Beurteilung der zulässigen baulichen Nutzung auch andere als Vollgeschosse einbezogen. Das FG hat den Bodenrichtwert --unter Verwendung der für die WGFZ mitgeteilten Umrechnungskoeffizienten-- an die niedrigere baurechtliche GFZ aus dem Bebauungsplan angepasst. Diese GFZ stellt nur auf Vollgeschosse ab. Sie berücksichtigt nicht, dass etwa der Ausbau des Dachgeschosses genehmigungsfähig ist. Eine unmittelbare Umrechnung der WGFZ in die GFZ ist daher entgegen der Annahme des FG nicht möglich. Die Vorentscheidung war aufzuheben.
- 35** 5. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist teilweise abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide sind dahingehend zu ändern, dass der Wert des jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum mit 342.197,50 € gesondert festgestellt wird. Bei der Ermittlung des Bodenwerts ist der Bodenrichtwert mit 1.700 €/m² (WGFZ 0,5) zu berücksichtigen. Bei Berücksichtigung eines genehmigungsfähigen Dachgeschosses mit zwei Dritteln der Fläche der Vollgeschosse beträgt die WGFZ 0,534 (214 m² * 2,67 / 1 070 m²). Der Ansatz einer höheren WGFZ als 0,5 kommt jedoch nicht in Betracht, da er das mit dem Hilfsantrag verfolgte Begehren des FA überschreiten würde. Es kann daher dahinstehen, ob das Dachgeschoss mit 75 % der Fläche des Vollgeschosses in die Wertermittlung einzubeziehen wäre.
- 36** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 37** 7. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de