

# VOLLTEXTSERVICE

## ***Grunderwerbsteuer bei Grundstücksschenkungen unter Auflagen***

***FG Bremen, 24.06.2015 - 2 K 24/15***

### **Gründe**

Die Beteiligten streiten darüber, ob Grundstücksschenkungen unter Auflagen vorliegen und - wenn ja - ob es sich um bei der Schenkungsteuer abziehbare Auflagen i.S. des § 3 Nr. 2 Satz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrE StG) handelt.

Die Klägerin und der am ... geborene Herr Y. sind Lebensgefährten und wohnen beide in der B-Str .... in M.

Mit notariellem Vertrag vom ... 2012 übertrug Y. einen ideellen hälftigen Miteigentumsanteil an dem im Grundbuch des Amtsgerichts M. eingetragenen 50/100stel Miteigentumsanteil an dem Grundstück B-Str . ... , verbunden mit dem Sondereigentum an der im Aufteilungsplan mit Nr. 1 bezeichneten Wohnung (nachfolgend abgekürzt: Wohnung Nr. 1) auf die Klägerin. Als Wert des überlassenen ideellen hälftigen Miteigentumsanteils wurde in der notariellen Urkunde ein Betrag von ... EUR angegeben.

Mit einem weiteren notariellen Vertrag vom selben Datum übertrug Y. außerdem einen ideellen hälftigen Miteigentumsanteil an dem im Grundbuch des Amtsgerichts M. eingetragenen 30/100stel Miteigentumsanteil an dem Grundstück B-Str . ... , verbunden mit dem Sondereigentum an der im Aufteilungsplan mit Nr. 2 bezeichneten Wohnung (nachfolgend abgekürzt: Wohnung Nr. 2) auf die Klägerin. Als Wert des überlassenen ideellen hälftigen Miteigentumsanteils wurde in der notariellen Urkunde ein Betrag von ... EUR angegeben.

Aus den jeweiligen Präambeln ergibt sich, dass die vorgenannten Verträge im rechtlichen Zusammenhang mit einem am selben Tag beurkundeten Partnerschaftsvertrag und dessen Erfüllung standen.

Mit Schreiben vom ... 2013 wurde dem Finanzamt ... mitgeteilt, dass derzeit die Aufhebung der vorgenannten Verträge erwogen werde, um anschließend eventuell die ideellen hälftigen Miteigentumsanteile auf das gemeinsame Kind von Y. und der Klägerin unter Vorbehalt eines Nießbrauchs- oder Wohnrechts zugunsten der Eltern zu übertragen.

Mit notariell beglaubigten Erklärungen vom 11. September 2013 traten Y. und die Klägerin von den vorgenannten Übertragungsverträgen einvernehmlich zurück.

Am selben Tag bestellte sich Y. je ein unentgeltliches lebenslanges Wohnrecht an den Wohnungen Nr. 1 und Nr. 2 in der B-Str .... an rangbereiter Stelle und bewilligte und beantragte die Eintragung in die Grundbücher.

### **WINHELLER**

#### **Rechtsanwalts-gesellschaft mbH**

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

In der notariellen Urkunde hierüber war der Jahreswert des Wohnrechts für die Wohnung Nr. 1 mit ... EUR und der Jahreswert des Wohnrechts für die Wohnung Nr. 2 mit ... EUR angegeben. Die Wohnrechte sind bislang noch nicht im Grundbuch eingetragen worden.

Ebenfalls am 11. September 2013 schlossen Y. als "Erschienener zu 1)" und die Klägerin als "Erschienene zu 2)" hinsichtlich des 50/100stel Miteigentumsanteils an der Wohnung Nr. 1, der zu diesem Zeitpunkt in Abteilung III des Grundbuchs mit einer brieflosen Grundschuld über 180.000,-DM für die K-Bank belastet war, und hinsichtlich des 30/100stel Miteigentumsanteils an der Wohnung Nr. 2, der zu diesem Zeitpunkt in der Abteilung III des Grundbuchs mit einer brieflosen Grundschuld über ... EUR für die L-Bank belastet war, einen notariell beurkundeten Grundstücksüberlassungsvertrag mit folgendem Inhalt:

#### I. Sachstand

Der Erschienene zu I) hat sich bereits an beiden Wohnungseigenturnen ein lebenslanges mietfreies Wohnrecht bestellt, das noch eingetragen werden wird.

Dies vorausgeschickt, vereinbaren die Beteiligten

#### II. Grundstücksübertragung

##### § 1

##### Übertragung

Der Erschienene zu 1) - nachstehend "der Übergeber" genannt - überträgt hiermit von seinen vorstehend näher bezeichneten Grundbesitzen jeweils

einen ideellen 1 /2 Miteigentumsanteil mit allen Rechten und Gerechtigkeiten im gegenwärtigen, augenscheinlichen Zustande, also ohne jegliche Haftung für Größe, Güte und Beschaffenheit, andererseits aber auch mit allen darauf ruhenden oder damit verbundenen öffentlichen und privaten Lasten und Abgaben seiner Lebensgefährtin, der Erschienenen zu 2), - nachstehend "die Übernehmerin" genannt-, die die Übertragung annimmt.

##### § 2

##### Besitzübergang

Die Besitzübergabe soll sofort erfolgen.

Mit dem Tage des Besitzantritts gehen alle Rechte und Nutzungen, andererseits aber auch alle öffentlichen und privaten Lasten und Abgaben auf die Übernehmerin über. Dies gilt insbesondere für die unter oben b) in Abteilung III eingetragene Grundschuld und die darin enthaltene Unterwerfung in die Zwangsvollstreckung in das gesamte Vermögen der Erschienenen zu 2). Die Vertragsparteien sind sich jedoch darüber einig, dass der Erschienene zu 1) die Tilgungs- und Verzinsungsansprüche erfüllt und die Übernehmerin schuldrechtlich davon freihält.

## § 3

## Gegenleistung

Eine Gegenleistung soll nicht erfolgen.

[...]

## IV. Schlussbestimmungen

[...]

## §3

## Kosten

Die Kosten dieses Vertrages und seiner Durchführung tragen die Erschienenen gemeinsam.

Der Wert der mit dieser Urkunde überlassenen ideellen 1 /2 Miteigentumsanteile beträgt insgesamt ... EUR.

[...]

Mit Schreiben vom ... 2013 teilte das Finanzamt dem Notar mit, dass die Wohnrechte zugunsten von Y. anlässlich der Grundstücksübertragungen bestellt worden seien und ihr Wert daher der Grunderwerbsteuer unterliege. Das Finanzamt bat um Angaben zum Jahreswert der Wohnrechte.

Mit an den zwischenzeitlich zuständig gewordenen Beklagten gerichtetem Schreiben vom ... 2013 antwortete die Klägerin, dass die zugunsten von Y. bestellten Wohnrechte keine Gegenleistung für die Übertragung des Eigentums im grunderwerbsteuerlichen Sinne darstellten, da ein Abzug dieser Nutzungs- und Duldungsrechte gemäß § 10 Abs. 6 Satz 6 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) ausgeschlossen sei. Y. habe ihr, der Klägerin, die Miteigentumsanteile nicht unter der Bedingung zugewandt, dass ihm lebenslange Wohnrechte eingeräumt werden, sondern die Wohnrechte seien bereits vor Übertragung der beiden Wohnungen auf sie, die Klägerin, bestellt worden. Die Nutzungsrechte seien daher bereits bei der Ermittlung des Verkehrswerts der Wohnungen gemäß § 198 des Bewertungsgesetzes (BewG) zu berücksichtigen. Darüber hinaus sei ein Abzug der Wohnrechte als Nutzungs- und Duldungsaufgabe ausgeschlossen, so dass sie auch nicht gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterlägen.

Mit Bescheid vom 17. Dezember 2013 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin Grunderwerbsteuer i.H.v. ... EUR fest. Dieser Betrag ergibt sich, wenn der Grunderwerbsteuersatz von 4,5 % auf den vom Beklagten errechneten Wert des auf dem 50/100stel Miteigentumsanteil an der Wohnung Nr. 1 lastenden Wohnrechts angewendet wird. Der Wert dieses Wohnrechts beläuft sich nach den Berechnungen der Beklagten auf ... EUR [= Jahreswert ... EUR x Lebenserwartungs-Vervielfältiger 16,109]. Die Berechnung des Jahreswerts erläuterte der Beklagte in dem Grunderwerbsteuerbescheid wie folgt: " ... qm x 4,7, EUR x 12". Außerdem wies er daraufhin, dass das Wohnrecht seit dem 1. Januar 2009 als Auflage bei der Schenkungsteuer abziehbar sei und deshalb insoweit die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG nicht eingreife.

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Dezember 2013 legte die Klägerin mit Schreiben vom 14. Januar 2014, das am selben Tag beim Beklagten einging, Einspruch ein und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Zur Begründung trug sie Folgendes vor:

Bei der Übertragung der ideellen hälftigen Miteigentumsanteile an den Wohnungen Nr. 1 und Nr. 2 gemäß notariellem Vertrag vom 11. September 2013 handele es sich um Schenkungen von Y. an sie, die Klägerin, die gemäß § 3 Nr. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit seien. Die Schenkungen seien nicht unter der Auflage der Einräumung lebenslanger Wohnrechte erfolgt. Diese hätten vielmehr bereits vor Übertragung der Immobilien zugunsten von Y. bestanden. Die Wohnrechte unterlägen daher bereits nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG nicht der Grunderwerbsteuer, da sie keine Auflage im Zusammenhang mit der Schenkung darstellten und daher gemäß § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG bei der Berechnung der Schenkungsteuer nicht abzuziehen seien. Die Wohnungsrechte seien - anders als bei der Bewertung des Grundvermögens nach § 179 und §§ 182 bis 197 BewG - bereits bei der Ermittlung des gemeinen Werts gemäß § 198 BewG zu berücksichtigen. Sie wirkten sich bei der Bewertung bereicherungsmindernd aus. Damit es nicht zu einer doppelten Berücksichtigung komme, könnten sie gemäß § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG nicht zusätzlich abgezogen werden (vgl. R E 10.10. Abs. 6 der Erbschaftsteuerrichtlinien - ErbStR -). Ihr, der Klägerin, Angebot, kurzfristig eine Schenkungsteuererklärung einzureichen, aus der ersichtlich sei, dass die Bewertung nach dem niedrigeren gemeinen Wert beantragt werde, sei vom Beklagten übergangen worden.

Die Grundsätze für die Bemessung der Schenkungsteuer und der Grunderwerbsteuer spielten hier ineinander. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer dürfe nicht allein nach den für die Grunderwerbsteuer geltenden Bewertungsvorschriften ohne Berücksichtigung der schenkungsteuerlichen Vorschriften vorgenommen werden (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 7. März 2012 7 K 105/11, DStRE 2013, 939).

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2014 kündigte der Beklagte an, die Grunderwerbsteuer für den notariellen Grundstücksüberlassungsvertrag vom 11. September 2013 nach einer Bemessungsgrundlage i.H.v. ... EUR- statt bislang nur ... EUR- festzusetzen, falls die Klägerin ihren Einspruch nicht bis zum 11. November 2014 zurückgenommen habe. Zur Begründung führte er Folgendes aus:

Bei dem Grundstücksüberlassungsvertrag vom 11. September 2013 handele es sich um einen Schenkungsvertrag. Grundsätzlich seien Grundstücksschenkungen unter Lebenden i.S. des ErbStG von der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer ausgenommen. Nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG unterlägen Schenkungen unter einer Auflage jedoch der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar seien. Soweit eine Doppelbesteuerung mit Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer nicht eintrete, solle die Grunderwerbsteuerbefreiung ausgeschlossen sein.

Eine Auflage i.S. des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG sei jede dem Beschenkten auferlegte Leistung, die zwar keine vertragliche Gegenleistung für die Zuwendung sei, jedoch die Bereicherung des Beschenkten mindere. Dabei könne es sich neben der Übernahme von Grundschulden, Hypotheken und Rentenschulden auch um auf dem Grundstück ruhende bzw. neu zu bestellende Nutzungsrechte handeln. Durch eine Nutzungsaufgabe erlange der Beschenkte zwar das Eigentum an dem Grundstück, die vollständige Nutzung des Objektes stehe ihm jedoch nicht sofort zu.

Die Wohnrechte, die Y. sich bereits vor Abschluss des Schenkungsvertrags vorbehalten habe, stellten Nutzungsaufgaben dar, die von der beschenkten Klägerin zu übernehmen gewesen seien, unabhängig davon, ob diese bereits bestanden hätten oder erst mit Abschluss des Schenkungsvertrags eingeräumt worden seien. Die Klägerin erhalte

durch den Schenkungsvertrag das Miteigentum an den Wohnungen Nr. 1 und Nr. 2, könne sie jedoch nicht uneingeschränkt nutzen, da sich Y. je ein Wohnrecht an eben jenen Wohnungen vorbehalten habe.

Für die Beurteilung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 GrEStG komme es auf die schenkungsteuerliche Abziehbarkeit der Auflagen an. Grundsätzlich seien nur solche Auflagen nicht abziehbar, die dem Beschenkten selbst zugutekämen. Insofern liege keine Belastung für den Beschenkten vor, die bereicherungsmindernd zu berücksichtigen sei. Der Erwerbsvorgang sei in einem solchen Fall in vollem Umfang nach § 3 Nr. 2 GrEStG steuerfrei.

Andere Auflagen seien bei Grundstücksschenkungen schenkungsteuerlich abziehbar. Daran ändere auch der Hinweis der Klägerin auf R E 10.10 Abs. 6 ErbStR nichts. Dieser besage lediglich, dass Nutzungsrechte, die bereits bei der Ermittlung des niedrigeren gemeinen Werts für den Erwerb von Grundvermögen nach § 198 BewG berücksichtigt worden seien, weil sie sich in einem niedrigen Kaufpreis oder in einem durch Gutachten ermittelten Wert niedergeschlagen hätten, nicht noch zusätzlich nach § 10 Abs. 6 ErbStG bereicherungsmindernd bei der Schenkungsteuer zu berücksichtigen seien. Das bedeute jedoch, dass sie sich steuermindernd auswirkten, entweder direkt über den niedrigeren gemeinen Wert oder als Nutzungsaufgabe bei der Berechnung der Schenkungsteuer. Sie seien nicht vom Abzug ausgeschlossen. Wegen des Abzugs der Nutzungsaufgabe bei der Schenkungsteuer sei sie grunderwerbsteuerlich als Gegenleistung i.S. der §§ 8, 9 GrEStG zu erfassen (vgl. Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 20. November 2013 II R 38/12, BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479).

Bei der Berechnung der Schenkungsteuer sei der Wert zugrunde zu legen, der sich ergebe, wenn der Wert des übertragenen Grundbesitzes um den Wert der übernommenen Wohnungsrechte gemindert werde. Der Schenkungsteuer unterliege hier also der unentgeltliche Teil der Zuwendung, während bei der Grunderwerbsteuer der entgeltliche Teil der Zuwendung zu besteuern sei. Da die Nutzungsaufgaben - hier: die Wohnrechte - bei der Schenkungsteuer bereicherungsmindernd zu berücksichtigen seien, sei der Erwerbsvorgang bei der Grunderwerbsteuer nicht in vollem Umfang steuerfrei nach § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG.

Für die Berechnung des Kapitalwerts eines Wohnrechts sei der Wert der üblichen Jahresmiete multipliziert mit dem Vervielfältiger aufgrund der Lebenserwartung nach § 14 BewG in Verbindung mit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. Oktober 2012 IV D 4-S 3104/09/10001 (BStB1 I 2012, 950) anzusetzen. Die angesetzte übliche Miete von 4,70 EUR je qm liege noch unterhalb der für vergleichbare Wohnungen laut Mietspiegel des Gutachterausschusses . . . erzielbaren Miete. Da die Klägerin nur jeweils einen hälftigen Miteigentumsanteil an den Wohnungen erhalten habe, sei das Wohnrecht auch nur auf den halben Anteil an den Wohnungen zu berechnen. Die Wohnung Nr. 1 habe eine Größe von ... qm und die Wohnung Nr. 2 von ... qm. Insgesamt hätten beide Wohnungen somit eine Größe von ... qm. Der Kapitalwert der Wohnrechte sei nur für die Hälfte davon zu berechnen, also für ... qm. Im Stadtteil ... , in dem die 1927 erbauten Wohnungen lägen, sei für Wohnungen über 50 qm mit einem Baujahr vor 1949 eine Miete von 6,00 EUR - 8,40 EUR je qm zu erzielen. Die Jahresmiete bei angenommener üblicher Miete von 6,00 EUR betrage demnach  $6,00 \text{ EUR} \times \dots \text{ qm} \times 12 = \dots \text{ EUR}$ . Multipliziert mit dem Vervielfältiger aufgrund der Lebenserwartung von Y. i.H.v. 16,109 ergebe sich ein Kapitalwert von ... EUR. Dieser sei als Gegenleistung der Grunderwerbsteuerfestsetzung zugrunde zu legen.

Mit Schreiben vom ... 2015 teilte die Klägerin mit, dass sie trotz der vom Beklagten angedrohten Verböserung an ihrem Einspruch festhalte. Grunderwerbsteuer falle im Rahmen der Schenkung an sie, die Klägerin, nicht an, weshalb auch die angedrohte Verböserung ins Leere laufe. Die Schenkung sei nicht unter einer Auflage gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG erfolgt, da die Wohnrechte bereits zum Zeitpunkt der Schenkung bestanden hätten. Die im Schreiben des Beklagten vom 15. Oktober 2014 geäußerte Rechtsauffassung sei nicht nachvollziehbar und widerspreche zu-

dem der Handhabung in diversen vergleichbaren Fällen. In keinem dieser Vergleichsfälle habe die Finanzverwaltung die vom Beklagten im vorliegenden Verfahren dargelegte Auffassung vertreten.

Mit Einspruchsentscheidung vom 26. März 2015 setzte der Beklagte Grunderwerbsteuer i.H.v. .... EUR fest und wies den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung der Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf . . . EUR verwies der Beklagte auf sein - der Einspruchsentscheidung als Anlage beigefügtes- Schreiben vom 15. Oktober 2014, in dem er diese Verböserung i.S. des § 367 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) angekündigt hatte, sowie den Ausdruck einer maschinellen Grunderwerbsteuerberechnung nach Maßgabe einer Bemessungsgrundlage von ... EUR. Ergänzend führte er Folgendes aus:

Von der Besteuerung seien gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden i.S. des ErbStG ausgenommen. Gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG unterlägen Schenkungen unter einer Auflage der Besteuerung jedoch hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar seien.

Die Auflage könne in jeder Art von Leistung bestehen. Neben der Übernahme von auf dem Grundstück ruhenden Belastungen wie Hypotheken, Grund- oder Rentenschulden, Nießbrauch, Wohnungsrecht, Altenteilslasten, komme die Neubegründung (Vorbehalt Nießbrauch) solcher Lasten ebenso in Betracht wie die Verpflichtung zur Zahlung von Gleichstellungsgeldern und Versorgungsrenten sowie zur Erbringung anderer wiederkehrender Leistungen (vgl. Hofmann, nwb-Kommentar Grunderwerbsteuergesetz, 9. Auflage, § 3 Rz 25).

Die Wohnrechte, die sich Y. vorbehalten habe, stellten Auflagen dar, die von der Klägerin zu übernehmen gewesen seien. Diese Auflagen seien bei der Schenkungsteuer abziehbar, so dass sie sich bereicherungsmindernd auswirkten. Nur die kapitalisierten Werte der Auflagen (Wohnrechte) unterlägen der Grunderwerbsteuer. Die Übertragung der Grundstücke selbst unterliege der Schenkungsteuer und sei deshalb von der Grunderwerbsteuer befreit

Gegen die Einspruchsentscheidung vom 26. März 2015 hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 27. April 2015, der am darauffolgenden Tag per Telefax vorab beim Finanzgericht eingegangen ist, Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie Folgendes vor:

Die unentgeltlichen Übertragungen der Miteigentumsanteile stellten Schenkungen dar, die grundsätzlich gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG nicht der Grunderwerbsteuer unterlägen.

Entgegen der Ansicht des Beklagten seien die Schenkungen nicht unter Auflage erfolgt. Eine Schenkung unter Auflage liege vor, wenn die Leistung des Beschenkten nicht für die Zuwendung, sondern auf Grundlage und aus dem Wert der Zuwendung erfolgen solle (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 9).

Im vorliegenden Fall seien die Wohnrechte vor der Schenkung der Miteigentumsanteile bestellt worden. Eine von ihr, der Klägerin, zu erbringende "Leistung" sei nicht vorgesehen gewesen. Die Schenkung sei auflagenfrei gewesen.

Selbst wenn hier Schenkungen unter Auflage angenommen werden würden, wäre keine Grunderwerbsteuer entstanden, da diese Schenkungen gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG der Besteuerung nur hinsichtlich des Werts solcher Auflagen unterlägen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar seien. Maßgebend sei insoweit nicht, ob der Wert der Auflage bei der Schenkungsteuer abgezogen worden sei, sondern allein, ob die Auflage dem Grunde nach bei der Schenkungsteuer abziehbar sei (BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 14). Diesbezüglich ordnet § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG an, dass im Falle der Ermittlung der schenkungsteuerlichen Bereicherung auf Grundlage des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG Nutzungsrechte bei der Schenkungsteuer

er nicht abgezogen werden dürften, sofern sich diese bei der Ermittlung des gemeinen Werts ausgewirkt hätten. Entsprechend sei die Abziehbarkeit dem Grunde nach auch im Streitfall durch § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG ausgeschlossen, da sich die bestellten Wohnrechte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auf den gemeinen Wert des Grundbesitzes ausgewirkt hätten.

Die Klägerin beantragt,

den Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Dezember 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. März 2015 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte nimmt auf seine Einspruchsentscheidung Bezug und trägt ergänzend Folgendes vor:

Mit Schreiben vom 18. September 2013 habe der Notar W. eine Kopie des Übertragungsvertrags vom 11. September 2013 für die Schenkungsteuerstelle eingereicht. Die Schenkungsteuerstelle habe für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs den im Vertrag genannten Wert der übertragenen halben Miteigentumsanteile von insgesamt ... EUR zugrunde gelegt. Hiervon sei ein Wert für die Wohnrechte abgezogen worden. Es sei kein Gutachten als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts der Wohnungen vorgelegt worden.

Auch in den - nicht durchgeführten- Verträgen vom 4. Oktober 2012 seien die Werte mit ... EUR und ... EUR angegeben worden.

Dem Finanzgericht haben die vom Beklagten für die Klägerin geführten Grunderwerbsteuer- und Schenkungsteuerakten (... Hefter) vorgelegen. Der Inhalt dieser Akten ist, ebenso wie der Inhalt der Gerichtsakten (... Band), Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen. Insoweit wird auf den Akteninhalt ergänzend Bezug genommen.

Die Klage, über die die Berichterstatterin im Einverständnis der Beteiligten gemäß § 79a Abs. 3 und 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) allein entscheidet, ist unbegründet. Der Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. Dezember 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. März 2015 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

I. Der Beklagte hat gegen die Klägerin zutreffend Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG i.H.v. ... EUR festgesetzt.

1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründet, der Grunderwerbsteuer. Von der Besteuerung ausgenommen sind gemäß § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG Grundstücksschenkungen unter Lebenden i.S. des ErbStG. Soweit die Schenkung unter einer Auflage erfolgt, die bei der Schenkungsteuer abziehbar ist, unterliegt der Vorgang jedoch hinsichtlich des Werts der Auflage der Grunderwerbsteuer (§ 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG).

a) Eine Schenkung unter einer Auflage (§ 525 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB-) liegt vor, wenn die Leistung des Beschenkten nicht für die Zuwendung, sondern auf der Grundlage und aus dem Wert der Zuwendung erfolgen soll. Dies ist etwa der Fall, wenn die Grundstücksschenkung unter der Auflage einer Nießbrauchsbestellung oder der Bestellung eines dinglichen Wohnungsrechts (§§ 1090, 1093 BGB) zugunsten des Schenkers oder eines Dritten



vorgenommen wird (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 9 m.w.N.). Derartige Nutzungs- oder Duldungsaufgaben mindern bei der Schenkungsteuer die Bereicherung i.S. des § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG (BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 10 m.w.N.).

b) Die Abziehbarkeit der Nutzungs- oder Duldungsaufgaben bei der Schenkungsteuer hat gemäß § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG zur Folge, dass der Grundstückserwerb mit dem Wert der Auflage der Grunderwerbsteuer unterliegt (BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 11 m.w.N.). Ist die freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) unter der bei der Schenkungsteuer abziehbaren Auflage erfolgt, dass der Bedachte dem Schenker ein lebenslängliches Wohnungsrecht einräumt, entspricht der Wert der Auflage dem Wert des Wohnungsrechts, das nach § 1 Abs. 1 i.V.m. §§ 14 und 15 BewG mit seinem Kapitalwert zu bewerten ist. Bei dem Wohnungsrecht handelt es sich um eine Nutzung, die nicht in Geld besteht und deren Jahreswert deshalb gemäß § 15 Abs. 2 BewG mit dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsorts anzusetzen ist. Der Jahreswert ist für die Anwendung des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG anders als bei der Bemessung der Schenkungsteuer nicht nach § 16 BewG auf den Wert beschränkt, der sich ergibt, wenn der für das zugewendete Grundstück für Zwecke der Schenkungsteuer gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG nach den Vorschriften des BewG (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 157 Abs. 3, §§ 176 bis 198) anzusetzende Wert durch 18,6 geteilt wird. § 16 BewG findet gemäß § 17 Abs. 3 Satz 2 BewG auf die Grunderwerbsteuer keine Anwendung (BFH-Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 11).

2. Im Streitfall erfolgte die Übertragung der Wohnungen Nr. 1 und Nr. 2 auf die Klägerin unter der bei der Schenkungsteuer abziehbaren Auflage, dass die Klägerin die Eintragung lebenslänglicher Wohnrechte des Y. an den übertragenen Wohnungen duldet.

a) Nach Auffassung des Finanzgerichts liegt eine Schenkung unter einer Auflage nicht nur dann vor, wenn der Beschenkte als neuer Eigentümer das Wohnrecht an der übertragenen Wohnung zugunsten des Schenkers bestellt, sondern auch dann, wenn Eigentumsübertragung und Wohnrechtsbestellung in derselben Urkunde erfolgen oder - wie im Streitfall - der Schenker als bisheriger Eigentümer das Wohnrecht bestellt, bevor er in einer weiteren Urkunde das Eigentum an der Wohnung auf den Beschenkten überträgt, und das Wohnrecht zu diesem Zeitpunkt noch nicht im Grundbuch eingetragen ist (zur Grunderwerbsteuerlichen Behandlung eines bereits im Grundbuch eingetragenen Wohnrechts als nichtdauernde Last i.S. des § 9 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 GrEStG, soweit es auf den Erwerber kraft Gesetzes übergeht, siehe Loose in: Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17. Auflage 2011, § 9 Rz 561 ff., 566, mit Hinweis auf das zum GrEStG a.F. ergangene BFH-Urteil vom 28. April 1976 II R 192/75, BFHE 119, 185, BStB1 II 1976, 577).

Die Leistung der Klägerin als Beschenkte liegt im Streitfall darin, dass sie gemäß Ziffer 1. des notariellen Grundstücksüberlassungsvertrags vom 11. September 2013 die Eintragung der Wohnrechte im Grundbuch zugunsten von Y. zu dulden hat, also keinen Anspruch auf einen lastenfreien Erwerb hat und somit nicht mit Erfolg gegen die noch ausstehende Eintragung der Wohnrechte zugunsten von Y. im Grundbuch vorgehen kann. Hierbei handelt es sich um eine für die Schenkung unter einer Auflage i.S. des § 525 Abs. 1 BGB charakteristische Leistung des Beschenkten, die nicht für die Zuwendung, sondern auf der Grundlage und aus dem Wert der Zuwendung erfolgt.

b) Dass die Wohnrechte zugunsten von Y. als Auflagen bei der Schenkungsteuer grundsätzlich abziehbar sind, stellt die Klägerin nicht substantiiert in Frage. Sie macht lediglich geltend, dass ein Abzug bei der Schenkungsteuer nach § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG ausgeschlossen ist, wenn sich die Belastung durch die Wohnrechte als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes ausgewirkt hat.



§ 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG trägt der Besonderheit Rechnung, dass innerhalb der ab dem 1. Januar 2009 geltenden typisierten Bewertungsverfahren der Grundbesitzbewertung nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des BewG der Abzug von Wohnrechten nicht möglich ist, wohl aber bei einer Bewertung zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG mit Hilfe eines Gutachtens eines Sachverständigen für die Immobilienbewertung. § 198 BewG enthält eine Öffnungsklausel, nach der der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes durch ein Sachverständigengutachten nachweisen kann. Da in dem von einem Sachverständigen ermittelten Grundbesitzwert die bestehende Belastung durch ein Wohnrecht bereits mitberücksichtigt ist (vgl. RB 198 Abs. 3 Satz 6 ErbStR 2011), ordnet § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG an, dass sie nicht noch einmal als Belastung bei der Schenkungsteuer abgezogen werden darf. Nach geltendem Recht hat der Steuerpflichtige also ein Wahlrecht, entweder die Belastung durch ein Wohnrecht bei der Berechnung des gemeinen Werts der übertragenen wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes gemäß § 198 BewG unmittelbar zu berücksichtigen oder sie bei der Schenkungsteuerfestsetzung als bereicherungsmindernden Posten von einem nach §§ 176 ff. BewG ermittelten Grundstückswert abzuziehen (vgl. OFD Koblenz, Verfügung vom 26. März 2009 S 3014b ASt 35 5, juris; Geck, DStR 2009, 1005, 1008; Krause/Grootens, NWB 2011, 1142, 1146 ff.; Esskandari, Erb-StB 2013, 119, 120). Der Hinweis der Klägerin darauf, dass nach § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG der Abzug der Belastung durch Wohnrechte bei der Schenkungsteuer ausgeschlossen ist, wenn sich diese Belastung als Grundstücksbelastung bei der Ermittlung des gemeinen Werts einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes ausgewirkt hat, ist damit nicht geeignet, die grundsätzliche Abziehbarkeit der Wohnrechte bei der Schenkungsteuer in Abrede zu stellen, sondern bestätigt vielmehr, dass diese Alternative existiert.

Da der Steuerpflichtige die Kosten eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG selbst zu tragen hat, wird er vorab zumindest überschlägig eine Grundbesitzbewertung nach dem typisierten Bewertungsverfahren gemäß §§ 176 ff. BewG durchführen und bei der Schenkungsteuerberechnung die Belastung durch ein Wohnrecht als bereicherungsmindernden Posten abziehen, um festzustellen, ob es für die erstrebte Schenkungsteuerfestsetzung von Null bzw. das Absehen von einer Schenkungsteuerfestsetzung überhaupt der Vorlage eines Sachverständigengutachtens bedarf. Regelmäßig wird er zunächst die von der Finanzverwaltung durchgeführte Grundbesitzbewertung und Schenkungsteuerberechnung abwarten, um auf dieser Grundlage zu entscheiden, ob es der Beauftragung eines Sachverständigen mit der Erstellung eines Gutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG bedarf. Die Finanzverwaltung hat stets eine Grundbesitzbewertung nach dem typisierten Bewertungsverfahren gemäß §§ 176 ff. BewG durchzuführen (vgl. dazu etwa Krause, NWB 21/2013, 1678, 1679 f. m.w.N.). Diese Bewertung und der anschließende Abzug der Belastung durch die Wohnrechte als bereicherungsmindernden Posten bei der Schenkungsteuerberechnung hat im Streitfall offenbar dazu geführt, dass für die Schenkungsteuerstelle des Beklagten klar war, dass keine Schenkungsteuer anfällt und somit von einer Schenkungsteuerfestsetzung abgesehen werden kann, ohne dass noch auf das - nach dem Vortrag der Klägerin gemachte - Angebot der Klägerin eingegangen werden musste, kurzfristig eine Schenkungsteuererklärung einzureichen, aus der ersichtlich sei, dass die Grundbesitzbewertung nach dem niedrigeren gemeinen Wert beantragt werde.

3. Soweit die Klägerin der Auffassung ist, dass wegen § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG jedenfalls dann, wenn ein Sachverständigengutachten zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG vorgelegt worden ist oder die Vorlage - wie nach dem Vortrag der Klägerin im Streitfall - noch möglich sei, nicht von einer bei der Schenkungsteuer abziehbaren Auflage i.S. des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG auszugehen ist, vermag das Finanzgericht ihr nicht zu folgen.

Wie der BFH in seinem Urteil in BFHE 243, 411, BStB1 II 2014, 479 (juris Rz 12 m.w.N.) klargestellt hat, begründet § 3 Nr. 2 GrEStG weder eine verfahrensrechtliche noch eine materiell-rechtliche Bindung der Bemessung der Grund-

erwerbsteuer an den Wert, mit dem die Auflage bei der Festsetzung der Schenkungsteuer berücksichtigt wurde oder zu berücksichtigen ist. Es spielt dabei keine Rolle, ob Schenkungsteuer festgesetzt wurde und ggfls. mit welchem Wert die Auflage sich dabei bereicherungsmindernd auswirkte. Wie sich aus dem Wortlaut des § 3 Nr. 2 Satz 2 GrEStG ergibt, der den Nebensatz "die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind" grammatikalisch an "Auflagen" anknüpft, soll es für die Grunderwerbsteuer nur darauf ankommen, dass die Auflage bei der Schenkungsteuer dem Grunde nach abziehbar ist (BFH-Urteil in BFHE 243,411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 14). Letzteres steht im Streitfall hinsichtlich der Wohnrechte zugunsten von Y. nach dem oben zu Ziffer 1. und 2. Gesagten fest. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes regeln wollen, hätte er dies durch eine entsprechende Formulierung des § 3 Nr. 2 GrEStG zum Ausdruck bringen können und müssen, etwa durch die Anordnung, dass eine Schenkung unter einer Auflage der Grunderwerbsteuer unterliegt, soweit der Wert der Auflage bei der Schenkungsteuer abgezogen wurde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243,411, BStB1 II 2014, 479, juris Rz 14 m.w.N.).

3. Die Berechnung der der angefochtenen Grunderwerbsteuerfestsetzung i.H.v. .... EUR zugrunde liegenden Bemessungsgrundlage i.H.v. .... EUR, die der Beklagte in seinem Schreiben vom 15. Oktober 2014 näher erläutert hat, ist nicht zu beanstanden. Dass dieser Wert überhöht sei, macht die Klägerin nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.