

Kommentar

Bearbeitet von
Dr. Lorenz Gürsching, Dr. Alfons Stenger, Dr. Max Rid

Loseblattwerk mit 132. Aktualisierung 2016. Loseblatt. Rund 6432 S. In 4 Ordnern

ISBN 978 3 504 25074 4

Format (B x L): 14,5 x 20,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe zu



Gürsching/Stenger

Bewertungsrecht - BewG/ErbStG

(Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Kommentar

Grundwerk in 4 Bänden, Ordner Leinen, Kommentar, 14,5 x 20,5cm

ISBN 978-3-504-25074-4

154,00 €

§ 195

Gebäude auf fremdem Grund und Boden

(1) In Fällen von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden (Absatz 2) und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks (Absatz 3) gesondert zu ermitteln.

(2) ¹Das Gebäude auf fremdem Grund und Boden wird bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren mit dem Gebäudeertragswert nach § 185, bei einer Bewertung im Sachwertverfahren mit dem Gebäudesachwert nach § 190 bewertet. ²Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, ist bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts der Vervielfältiger nach Anlage 21 anzuwenden, der sich für die am Bewertungsstichtag verbleibende Nutzungsdauer ergibt. ³§ 185 Abs. 3 Satz 5 ist nicht anzuwenden. ⁴Ist in diesen Fällen der Gebäudesachwert zu ermitteln, bemisst sich die Alterswertminderung im Sinne des § 190 Abs. 2 Satz 1 bis 3 nach dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag und der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer. ⁵§ 190 Abs. 2 Satz 4 ist nicht anzuwenden.

(3) ¹Der Wert des belasteten Grundstücks ist der auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Bodenwert nach § 179 zuzüglich des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Entgelts. ²Der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert wird in Abhängigkeit vom Zinssatz nach § 193 Abs. 4 und der Restlaufzeit des Nutzungsverhältnisses ermittelt; er ist Anlage 26 zu entnehmen. ³Das über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierte Entgelt ergibt sich durch Anwendung des Vervielfältigers nach Anlage 21 auf das zum Bewertungsstichtag vereinbarte jährliche Entgelt.

Inhalt der Erläuterungen

	Anm.		Anm.
I. Einleitung	1	1. Grundfall	16
II. Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 und Erbschaftsteuer- Hinweise 2011	3	2. Abrissverpflichtung bei Ab- lauf des Nutzungsrechts ...	22
III. Verfahrensbeschreibung	6	VII. Bewertung des belasteten Grundstücks	30
IV. Begriff des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden .	9	VIII. Unbefristete Überlassung des Grund und Bodens	36
V. Begriff des belasteten Grund- stücks	11	IX. Beispiel Gebäude auf frem- dem Grund und Boden ohne Abrissverpflichtung	38
VI. Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden			

	Anm.		Anm.
X. Beispiel Gebäude auf fremdem Grund und Boden mit Abrissverpflichtung (Bewertung im Ertragswertverfahren)	39	Abrissverpflichtung (Bewertung im Sachwertverfahren)	40
XI. Beispiel Gebäude auf fremdem Grund und Boden mit		XII. Beispiel belastetes Grundstück	41
		XIII. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts	44

I. Einleitung

§ 195 BewG enthält die Regelungen zur Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden. Die Vorschrift ist durch das Erbschaftsteuerreformgesetz v. 24.12.2008¹ in das Bewertungsgesetz eingefügt worden. 1

Die Regelung beinhaltet sowohl die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden als auch die Bewertung des belasteten Grundstücks. 2

II. Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 und Erbschaftsteuer-Hinweise 2011

Die Bewertung des Grundvermögens hat die Finanzverwaltung in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19.12.2011² – ErbStR 2011 – näher erläutert. Ergänzend zu den ErbStR 2011 sind die Erbschaftsteuer-Hinweise vom 19.12.2011³ – ErbStH 2011 – ergangen, die auch Hinweise auf den ausgewählten Stand der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer und zum Bewertungsrecht geben. 3

Die ErbStR 2011 und die ErbStH 2011 sind grundsätzlich auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 2.11.2011 entstanden ist oder entsteht. Im Ergebnis sind sie jedoch auf alle offenen Fälle anzuwenden, da bisher ergangene Anweisungen, die mit den ErbStR 2011 bzw. ErbStH 2011 im Widerspruch stehen, nicht mehr anzuwenden sind. Die ErbStR 2011 und ErbStH 2011 stellen für die Finanzbehörden bindende Weisungen dar. 4

Die ErbStR 2011 und die ErbStH 2011 sind an die Stelle der gleich lautenden Erlasse zur Bewertung des Grundvermögens vom 5.5.2009⁴ – GV-Erlass vom 5.5.2009 – getreten. 4.1

Einstweilen frei. 5

1 ErbStRG v. 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018.

2 Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts – Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 (ErbStR 2011) v. 19.12.2011, BStBl. I Sondernummer 1/2011, S. 2.

3 Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 (ErbStH 2011) in Form gleich lautender Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.12.2011, BStBl. I Sondernummer 1/2011, S. 117.

4 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 5.5.2009 zur Bewertung des Grundvermögens nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des BewG, BStBl. I 2009, 590.

III. Verfahrensbeschreibung

- 6 Bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind die Grundbesitzwerte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks **gesondert** und unabhängig voneinander zu ermitteln (§ 195 Abs. 1 BewG).
- 7 Die Bewertung des **Gebäudes auf fremdem Grund und Boden** erfolgt bei einer Bewertung des Gebäudes im Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG) mit dem Gebäudeertragswert und bei einer Bewertung des Gebäudes im Sachwertverfahren (§§ 189–191 BewG) mit dem Gebäudesachwert.
- 8 Der Wert des **belasteten Grundstücks** ergibt sich aus der Summe des auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Bodenwerts und des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten jährlichen Entgelts.

IV. Begriff des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden

- 9 Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden liegt vor, wenn ein anderer als der Eigentümer des Grund und Bodens darauf ein Gebäude errichtet hat und ihm das Gebäude zuzurechnen ist. Dies ist der Fall, wenn das Gebäude einen **Scheinbestandteil** des Grund und Bodens darstellt (vgl. § 95 BGB). Sofern dem Nutzungsberechtigten für den Fall der Nutzungsbeendigung gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein vertraglich vereinbarter oder gesetzlicher **Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts** des Gebäudes zusteht, ist bewertungsrechtlich – aber nicht zivilrechtlich – von einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden auszugehen. Ein solcher Anspruch kann sich aus einer vertraglichen Vereinbarung oder aus dem Gesetz ergeben.
- 9.1 Ein Gebäude stellt z.B. einen Scheinbestandteil des Grund und Bodens dar, wenn das Gebäude zum Ende des Nutzungsrechts abzureißen und der ursprüngliche Zustand (z.B. unbebautes Grundstück) wieder herzustellen ist. Vgl. auch ausführlich zum Gebäude als Scheinbestandteil § 148 BewG (bis 2006) Anm. 122 f. sowie zum Ersatzanspruch § 148 BewG (bis 2006) Anm. 128 ff.
- 10 Die **wirtschaftliche Einheit** des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden umfasst das Gebäude, die vom Nutzungsberechtigten errichteten Außenanlagen, die sonstigen wesentlichen Bestandteile und das Zubehör. Werden auf einem Grundstück durch den Nutzungsberechtigten nur Betriebsvorrichtungen (vgl. § 176 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG) oder Außenanlagen errichtet, liegt kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden vor.

V. Begriff des belasteten Grundstücks

Ein mit einem fremden Gebäude bebautes (belastetes) Grundstück liegt vor, wenn der Eigentümer des Grund und Bodens einem anderen das Nutzungsrecht zur Errichtung eines Gebäudes auf dem Grund und Boden eingeräumt hat, dieser darauf ein Gebäude errichtet hat und ihm das Gebäude zuzurechnen ist (s. dazu Anm. 9). 11

Die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks umfasst die vertraglich überlassene Fläche des Grund und Bodens. Enthält der Vertrag im Einzelfall hierzu keine Angaben, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Dabei ist neben der Grundfläche des Gebäudes regelmäßig auch die Fläche im Umgriff des Gebäudes zu erfassen. Ist eine eindeutige Abgrenzung nicht möglich, bestehen seitens der Finanzverwaltung keine Bedenken, vom Fünffachen der bebauten Fläche auszugehen.¹ 12

Einstweilen frei. 13–15

VI. Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden

1. Grundfall

Im Gegensatz zur Bewertung nach den Regelverfahren (Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren) und zur Bewertung der Erbbaurechte und Erbbaugrundstücke konnte für die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nicht auf Vorschriften der Verkehrswertermittlung² zurückgegriffen werden. Daher ist das Verfahren zur Wertermittlung bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden stark typisiert und gegenüber der Bewertung eines Erbbaurechts (§§ 192–193 BewG) wesentlich vereinfacht worden. Maßgeblich für die Bewertung ist die **Sicht eines möglichen Erwerbers** des Gebäudes. Dieser würde für das Objekt im Regelfall nur den aktuellen Gebäudewert (Gebäudeertragswert oder Gebäudesachwert) zahlen wollen. 16

Die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist in § 195 Abs. 2 BewG geregelt. Demnach ergibt sich der Grundbesitzwert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden bei der Bewertung im Ertragswertverfahren aus 17

1 Vgl. R B 195.1 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2011.

2 Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken – Wertermittlungsverordnung (WertV) – v. 6.12.1988, BGBl. I 1988, 2209, zuletzt geändert durch das BauROG v. 18.8.1997, BGBl. I 1997, 2081. Die WertV ist mit Ablauf des 30.6.2010 außer Kraft getreten. Sie wurde von der zum 1.7.2010 in Kraft getretenen Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken – Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) – v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639 abgelöst.

BewG § 195 Anm. 17–17.2 Gebäude auf fremdem Grund u. Boden

dem **Gebäudeertragswert** (s. Anm. 3 ff. zu § 185 BewG). Bei der Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im Sachwertverfahren ergibt sich der Grundbesitzwert aus dem **Gebäudesachwert** (s. Anm. 6 ff. zu § 190 BewG). Eine Anpassung des Gebäudesachwerts an den gemeinen Wert durch einen Markt-anpassungsfaktor bzw. eine Wertzahl (s. Anm. 9 ff. bzw. 21 ff. zu § 191 BewG) erfolgt im Gegensatz zum Sachwertverfahren nicht. Eine Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im Vergleichswertverfahren kommt – im Gegensatz zum Erbbaurecht – nicht in Betracht.

- 17.1 Bei der Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden kann es zu einem **negativen Gebäudeertragswert** kommen. Denn nach § 195 Abs. 2 Satz 1 BewG wird das Gebäude auf fremdem Grund und Boden bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren mit dem Gebäudeertragswert nach § 185 BewG bewertet. Dieser kann aufgrund des Abzugs der Bodenwertverzinsung nach § 185 Abs. 2 BewG negativ ausfallen. Der Ansatz des negativen Gebäudeertragswerts wird beim Ertragswertverfahren nach § 184 Abs. 3 Satz 2 BewG ausgeschlossen, da als Grundbesitzwert nach dem Ertragswertwertverfahren (§§ 184–188 BewG) mindestens der Bodenwert anzusetzen ist. Auf diesen im § 184 BewG verankerten Mindestwertansatz nimmt § 195 BewG beim Gebäude auf fremdem Grund und Boden jedoch **keinen Bezug**. Dies hat zur Folge, dass diese Regelung beim Gebäude auf fremdem Grund und Boden nicht greift. Folglich kann es an dieser Stelle zum Ansatz eines negativen Gebäudeertragswerts kommen. Dies wird z.B. dann der Fall sein, wenn das Gebäude auf fremdem Grund und Boden auf einem Grundstück mit hohem Bodenwert errichtet wurde, für das Gebäude jedoch aufgrund des Alters oder des Zustandes nur eine geringe Miete erzielt werden kann (älteres Ladenlokal in guter Lage).

17.2 Beispiel

In Innenstadtlage wurde 1986 ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden in Form eines kleineren eingeschossigen und mittlerweile etwas renovierungsbedürftigen Ladenlokals errichtet. Das Gebäude geht bei Ablauf des Nutzungsrechts (30.9.2026) gegen Entschädigung des Verkehrswerts auf den Eigentümer des Grund und Bodens über. Das Ladenlokal ist für monatlich 1 200 € vermietet (dies entspricht der übliche Miete für ein vergleichbares Ladenlokal). Das Grundstück ist 500 m² groß. Der Bodenrichtwert ist in den vergangenen Jahren deutlich gestiegen und beträgt zum 1.1.2013 380 €/m². Der örtliche Gutachterausschuss hat weder Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten noch Liegenschaftszinssätze im Grundstücksmarktbericht zur Verfügung gestellt. Für Zwecke der Erbschaftsteuer ist der Grundbesitzwert auf den 30.10.2013 zu ermitteln.

Das auf fremdem Grund und Boden errichtete Ladenlokal stellt ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden dar. Da das Gebäude ausschließlich zu fremden gewerblichen Zwecken genutzt wird, handelt es sich um ein Geschäftsgrundstück (§ 181 Abs. 6 BewG). Für das Geschäftsgrundstück lässt sich die übliche Miete auf dem örtlichen Grundstücksmarkt ermitteln (sie entspricht der tatsächlich vereinbarten Miete), so dass die Bewertung im Ertragswertverfahren (§ 182 Abs. 3 Nr. 2

Gebäude auf fremdem Grund u. Boden Anm. 17.2–19 § 195 BewG

BewG) erfolgt. Da der Gutachterausschuss weder Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten noch keinen Liegenschaftszinssatz zur Verfügung stellt, sind jeweils die gesetzlichen Werte anzusetzen. Der Grundbesitzwert ermittelt sich wie folgt (§ 195 Abs. 2 i.V.m. § 185 BewG):

Rohrertrag (1 200 € × 12 Monate)	14 400 €
abzüglich Bewirtschaftungskosten: 14 400 € × 23 %	– 3 312 €
<i>gesetzliche Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG</i>	
<i>wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (GND) für das Geschäftsgrundstück lt. Anlage 22 zum BewG = 40 Jahre, Alter am Bewertungsstichtag = 27 Jahre (2013 – 1986), Restnutzungsdauer = 13 Jahre (mind. 30 % der GND = 12 Jahre)</i>	
= Reinertrag des Grundstücks	= 11 088 €
abzüglich Bodenwertverzinsung 190 000 € × 6,5 %	– 12 350 €
<i>Bodenwert nach § 179 BewG = 500 m² × 380 €/m² = 190 000 €, gesetzlicher Liegenschaftszinssatz nach § 188 Abs. 2 Nr. 4 BewG = 6,5 %</i>	
= Gebäudereinertrag	– 1 262 €
× Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG	× 8,60
<i>Restnutzungsdauer = 13 Jahre (s.o.) Liegenschaftszinssatz = 6,5 % (s.o.)</i>	
= Gebäudeertragswert/Grundbesitzwert für das Gebäude auf fremdem Grund und Boden	
<i>(Ein Bodenwertanteil ist nicht zu berücksichtigen, vgl. Anm. 19.)</i>	= – 10 853 €

Im Gegensatz zu den Erbbaurechten und den Erbbaugrundstücken besteht bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden keine Begrenzung des Grundbesitzwert auf mindestens 0 €. Die bei den Erbbaurechten durch Art. 10 BeitrRLUMsG¹ ins BewG eingeführte Begrenzung (vgl. § 192 Satz 2 Halbs. 2 BewG sowie die Kommentierung zu § 192 BewG) gilt nicht für Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Insofern sind hier weiterhin negative Grundbesitzwerte denkbar und zulässig. 17.3

Eine **Aufteilung des Gebäudewerts** – etwa wie bei Erbbaurechten, bei denen dem Eigentümer des Erbbaugrundstücks bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf der Gebäudewert ganz oder teilweise entschädigungslos zufällt (vgl. § 193 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 194 Abs. 4 BewG) – kommt bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nicht in Betracht. 18

Bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist – im Gegensatz zum Erbbaurecht (vgl. § 193 Abs. 3 und 4 BewG) – **kein Bodenwertanteil** zu berücksichtigen. Denn bei Berücksichtigung der Verpflichtung zur Zahlung eines Nutzungsentgelts für den Grund und Boden steht der Verpflichtung bei einer typisierenden Betrachtung in wirtschaftlich gleicher Höhe ein Nutzungsvorteil gegenüber. Damit ist – anders als bei den Erbbaurechten (vgl. die Kommentierung zu § 193 19

¹ Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

BewG) – ein negativer Bodenwertanteil bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nicht möglich.

- 20 Hat der Nutzungsberechtigte ein **einheitliches Gebäude** auf dem belasteten und einem ihm gehörenden angrenzenden Grundstück errichtet, sind der Gebäudeteil auf dem belasteten Grundstück als Gebäude auf fremdem Grund und Boden und das eigene Grundstück mit dem darauf errichteten Gebäudeteil als bebautes Grundstück getrennt zu bewerten¹.
- 21 Zur Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ohne Abrissverpflichtung vgl. das entsprechende Beispiel unter Anm. 38. Zur Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im Zustand der Bebauung s. Anm. 46 zu § 196 BewG.

2. Abrissverpflichtung bei Ablauf des Nutzungsrechts

- 22 Ist der Nutzer des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts **zu beseitigen**, kann dies konkrete Folgen für die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden haben, wenn der Abbruchzeitpunkt vor dem Ablauf der typisierten Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes liegt. In diesem Fall ergeben sich nachfolgend aufgeführte Folgen.
- 23 Im **Ertragswertverfahren** ist bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts der **Vervielfältiger** nach Anlage 21 zum BewG anzuwenden, der sich für die am Bewertungsstichtag verbleibende, auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts ergibt. An dieser Stelle ist zu beachten, dass der Gesetzestext ausschließlich Bezug auf Anlage 21 zum BewG, nicht jedoch auf Anlage 23 zum BewG nimmt. In der Konsequenz bedeutet dies, dass beim **Ansatz der pauschalisierten Bewirtschaftungskosten** nach Anlage 23 BewG die im typisierten Verfahren ermittelte Restnutzungsdauer und damit nicht die am Bewertungsstichtag verbleibende, auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts maßgebend ist. Die gesetzliche Regelung ist u.E. nach Sinn und Zweck nicht zu beanstanden, da allein aufgrund der Abrissverpflichtung für das einzelne Gebäude grds. keine höheren Bewirtschaftungskosten entstehen als für ein vergleichbares Gebäude gleichen Alters, für das keine Abrissverpflichtung besteht. Die Regelung zur **Mindestrestnutzungsdauer** (vgl. § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG sowie § 185 BewG Anm. 99 ff.) ist in den Fällen, in denen eine Abrissverpflichtung besteht, generell **nicht** anzuwenden². Dies ist u.E. ebenfalls konsequent, da die Restnutzungsdauer aufgrund der Abrissverpflichtung tatsächlich beschränkt ist. Insofern erscheint es sinnvoll, an dieser Stelle die Regelung zur Mindestrestnutzungsdauer sowohl im Hinblick auf die Anwendung des Vervielfältigers nach Anlage 21 zum

¹ Vgl. R B 195.1 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. R B 192.1 Abs. 4 ErbStR 2011.

² Vgl. R B 195.2 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2011.

Gebäude auf fremdem Grund u. Boden Anm. 23–32 § 195 BewG

BewG als auch beim Ansatz der pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG gleichermaßen auszusetzen.

Im **Sachwertverfahren** bemisst sich die Alterswertminderung bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts nach dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag und der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer. Die **typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer** nach Anlage 22 zum BewG ist in diesen Fällen ebenso wie die **Regelung zum Mindestrestwert** (vgl. § 190 Abs. 2 Satz 4 BewG sowie § 190 BewG Anm. 70 ff.) **unbeachtlich**¹. 24

Das außer Acht lassen der Regelungen zur Mindestrestnutzungsdauer bzw. zum Mindestrestwert ist u.E. **konsequent**, da sich andernfalls bedingt durch die tatsächlich begrenzte Gesamtnutzungsdauer eine Überbewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ergeben würde. 25

Zur Bewertung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden mit Abrissverpflichtung vgl. die entsprechenden Beispiele unter Anm. 39 und 40. 26

Einstweilen frei. 27–29

VII. Bewertung des belasteten Grundstücks

Die Bewertung eines mit einem fremden Gebäude bebauten (belasteten) Grundstücks ist in § 195 Abs. 3 BewG geregelt. Demnach ergibt sich der Grundbesitzwert des belasteten Grundstücks aus der Summe des auf den Bewertungsstichtag **abgezinsten Bodenwerts** (§ 179 BewG) und des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts **kapitalisierten Entgelts**. 30

Maßgeblich für die Bewertung des belasteten Grundstücks ist die **Sicht eines möglichen Erwerbers**. Dieser würde für das belastete Grundstück im Regelfall nur den auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Bodenwert zuzüglich der kapitalisierten Nutzungsentgelte zahlen wollen. Damit wurden bei der Bewertung des belasteten Grundstücks die Grundsätze zur Ermittlung des Bodenwertanteils eines Erbbaugrundstücks übernommen (vgl. § 194 Abs. 3 BewG). 31

Die **Abzinsung des Bodenwerts** erfolgt nach Anlage 26 zum BewG². Der maßgebliche Abzinsungsfaktor ergibt sich dabei in Abhängigkeit vom Liegenschaftszinssatz nach § 193 Abs. 4 BewG und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Nutzungsverhältnisses. Wird vom örtlichen Gutachterausschuss kein Liegenschaftszinssatz ermittelt, ist auf den typisierten Zinssatz nach § 193 Abs. 4 Satz 2 BewG zurückzugreifen. Dieser beträgt: 32

1 Vgl. R B 195.2 Abs. 1 Satz 7 ErbStR 2011.

2 Abdruck der Anlage 26 zum BewG vgl. Anm. 48–49 zu § 194.

BewG § 195 Anm. 32–36 Gebäude auf fremdem Grund u. Boden

- 3 % für Ein- und Zweifamilienhäuser und Wohnungseigentum, das wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist,
 - 5 % für Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum, das nicht wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist,
 - 5,5 % für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, sowie sonstige bebaute Grundstücke,
 - 6 % für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 %, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche,
 - 6,5 % für Geschäftsgrundstücke und Teileigentum.
- 33 Die **Kapitalisierung des Entgelts** erfolgt nach Anlage 21 zum BewG¹ unter Anwendung des vorgenannten Zinssatzes und der auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Nutzungsrechts. Maßgebliches Entgelt ist das am Bewertungsstichtag vertraglich vereinbarte jährliche Entgelt (Pachtzins), das für die Überlassung des Grund und Bodens zu zahlen ist.
- 33.1 Ist das Nutzungsentgelt während der Laufzeit des Nutzungsrechts in unterschiedlicher Höhe vereinbart, kann u.E. aus Vereinfachungsgründen – analog zum Erbbaugrundstück² – ein durchschnittlicher Jahresertrag aus den insgesamt noch nach dem Bewertungsstichtag zu leistenden Nutzungsentgelten in Abhängigkeit von der Restlaufzeit des Nutzungsrechts ermittelt und der Bewertung zugrunde gelegt werden.
- 34 Beim belasteten Grundstück ist – im Gegensatz zum Erbbaugrundstück (vgl. § 194 Abs. 4 BewG) – **kein Gebäudewertanteil** zu berücksichtigen³. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn zum Ablauf des Nutzungsrechts der Zeitwert der Gebäude dem Eigentümer des belasteten Grundstücks teilweise entschädigungslos zufällt.
Zur Bewertung eines belasteten Grundstücks vgl. das entsprechende Beispiel unter Anm. 41.
- 35 Einstweilen frei.

VIII. Unbefristete Überlassung des Grund und Bodens

- 36 Nach dem Recht der ehemaligen DDR war es möglich, an Grundstücken unbefristete oder befristete Nutzungsrechte zu verleihen⁴. Im Rahmen des Nutzungs-

1 Abdruck der Anlage 21 zum BewG vgl. Anm. 25 zu § 185.

2 Vgl. R B 194 Abs. 4 Satz 4 ErbStR 2011 sowie die Kommentierung zu § 194 BewG.

3 Vgl. R B 195.2 Abs. 2 Satz 4 ErbStR 2011.

4 Z.B. aufgrund des Gesetzes v. 14.12.1970 über die Verleihung von Nutzungsrechten an volkseigenen Grundstücken, GBl. I 1970, 372.

verhältnisses war der Nutzungsberechtigte – nach vorheriger Einholung der Zustimmung des Grundstückseigentümers – berechtigt, Gebäude auf dem überlassenen Grundstück zu errichten (Gebäude auf fremdem Grund und Boden). Soweit unbefristete Überlassungsverträge noch Bestand haben, stellt sich die Frage, wie das belastete Grundstück zu bewerten ist, wenn der Grund und Boden am Bewertungsstichtag unbefristet überlassen wird.

Der Grundbesitzwert des belasteten Grundstücks ergibt sich gemäß § 195 Abs. 3 BewG aus der Summe des auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Bodenwerts und des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Entgelts (vgl. Anm. 33 ff.). Dabei hängen die Abzinsung des Bodenwerts und die Kapitalisierung des Entgelts von der am Bewertungsstichtag auf volle Jahre abgerundeten Restlaufzeit des Nutzungsrechts ab. Bei unbefristeten Nutzungsüberlassungen ergibt sich jedoch das Problem, dass aufgrund des nicht feststehenden Endes des Nutzungsrechts eine **Restlaufzeit nicht ohne weiteres ermittelbar** ist. 36.1

Um diese Fälle gleichwohl bewerten zu können, kann u.E. bei der unbefristeten Überlassung des Grund und Bodens hilfsweise auf die Regelungen zur Ermittlung eines Kapitalwerts von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen nach § 13 Abs. 2 BewG zurückgegriffen werden. Durch § 13 Abs. 2 BewG wird geregelt, dass immerwährende Nutzungen oder Leistungen mit dem 18,6-fachen des Jahreswerts, und Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer (vorbehaltlich § 14 BewG) mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts zu bewerten sind. **Immerwährende** Nutzungen und Leistungen liegen vor, wenn ihr Ende von Ereignissen abhängt, von denen ungewiss ist, ob und wann sie in absehbarer Zeit eintreten¹. Dagegen liegen Nutzungen und Leistungen **von unbestimmter Dauer** vor, wenn das Ende in absehbarer Zeit sicher feststeht, aber der Zeitpunkt des Endes bzw. des Wegfalls am Bewertungsstichtag ungewiss ist. Vgl. dazu im Einzelnen die Kommentierung zu § 13 BewG. 36.2

Demnach bieten sich in diesen Fällen **zwei Lösungsmöglichkeiten** an. Zum einen kann in Anlehnung an immerwährende Nutzungen und Leistungen ein Kapitalisierungsfaktor (Vervielfältiger) von 18,6 angenommen werden, der nach Anlage 9a BewG bzw. Tabelle 6 der gleich lautenden Erlasse der Länder vom 10.10.2010² einer **Laufzeit von mehr als 101 Jahren** entspricht. Zum anderen kann in Anlehnung an Nutzungen und Leistungen von bestimmter Dauer ein Kapitalisierungsfaktor von 9,3 angenommen werden, der einer **Laufzeit von rund 13 Jahren** entspricht. 36.3

1 BFH, Urt. v. 11.12.1970, BStBl. II 1971, 386.

2 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Bewertung von Kapitalforderungen und Kapitalschulden sowie Ansprüche/Lasten bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen nach dem 31.12.2009 für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, BStBl. I 2010, 810.

36.4 Dem Grunde nach könnten unbefristete Nutzungsüberlassungen wie eine immerwährende Nutzungsüberlassung zu betrachten sein, da ihr Ende von Ereignissen abhängt, von denen ungewiss ist, ob und wann sie in absehbarer Zeit eintreten. U.E. ist die Nutzungsüberlassung allerdings nicht so ausgeprägt, wie eine immerwährende Nutzung, bei der z.B. der Grundstückseigentümer die Überspannung seines Grundstücks mit einer Hochspannungsleitung duldet und die im Grundbuch eingetragene Dienstbarkeit zeitlich nicht beschränkt ist¹. Denn die unbefristete Überlassung des Grundstücks (Grund und Boden) könnte jederzeit durch den Nutzungsberechtigten gekündigt werden. Eine Kündigung ist auch durch den Überlassenden denkbar, wenn der Berechtigte seinen Verpflichtungen aus der Nutzungsüberlassung (z.B. Zahlung des Entgelts für die Nutzungsüberlassung) nicht nachkommt. Zudem erscheint eine Restlaufzeit von mehr als 101 Jahren äußerst praxisfern.

36.5 U.E. sollte bei der Bewertung von unbefristeten Nutzungsrechten an dem Grund und Boden eher auf den Vervielfältiger von 9,3 und damit auf eine Laufzeit von rund 13 Jahren abgestellt werden. Hierfür sprechen neben der praxisorientierten Dauer der Laufzeit u.E. auch die o.g. Kündigungsmöglichkeiten. Zwar könnte gegen diese Auffassung eingewendet werden, dass das Ende in absehbarer Zeit nicht sicher feststeht. Dennoch dürfte die angenommene Laufzeit von rund 13 Jahren aufgrund der Kündigungsmöglichkeiten der tatsächlichen Laufzeit mit einer höheren Wahrscheinlichkeit entsprechen und damit ein realitätsnahes Bewertungsergebnis abbilden. Das Ende steht in absehbarer Zeit zwar nicht sicher, jedoch sehr wahrscheinlich fest, so dass letztlich nur der Zeitpunkt des Endes bzw. des Wegfalls am Bewertungsstichtag ungewiss ist.

Die nachfolgende Gegenüberstellung zeigt, dass der Grundbesitzwert des belasteten Grundstücks nach der von uns befürworteten Variante allerdings regelmäßig höher als bei der Annahme einer Laufzeit von mehr als 101 Jahren ist.

36.6 Gegenüberstellende Betrachtung:

Am Bewertungsstichtag ist ein mit einem fremden Gebäude bebautes Grundstück zu bewerten (belastetes Grundstück). Die Nutzungsüberlassung des Grund und Bodens ist noch zu DDR-Zeiten unbefristet eingeräumt worden. Der Bodenwert beträgt 140 000 €. Das jährliche Nutzungsentgelt ist zwischenzeitlich auf 5 000 € erhöht worden. Es handelt sich um ein Geschäftsgrundstück. Der Liegenschaftszinssatz beträgt gemäß § 188 Abs. 2 Nr. 4 BewG 6,5 %.

¹ FG Rh.-Pf., Urt. v. 5.10.1978, EFG 1979, 204.

	Bewertung in Anlehnung eine immerwährende Nutzungsüberlassung (Laufzeit mehr als 101 Jahre)	Bewertung in Anlehnung eine Nutzungsüberlassung von unbestimmter Dauer (Laufzeit 13 Jahre)
a) abgezinster Bodenwert		
Bodenwert	140 000 €	140 000 €
× Abzinsungsfaktor nach (der Formel der Anlage 26 zum BewG (in Abhängigkeit der o.g. Laufzeit und einem Liegenschaftszinssatz von 6,5 %)	× 0,0016	× 0,4410
abgezinster Bodenwert	224 €	61 740 €
b) kapitalisiertes Entgelt		
vereinbartes Entgelt am Bewertungsstichtag	5 000 €	5 000 €
× Kapitalisierungsfaktor nach (der Formel der Anlage 21 zum BewG (in Abhängigkeit der o.g. Laufzeit und einem Liegenschaftszinssatz von 6,5 %)	× 15,36	× 8,6
Kapitalisiertes Entgelt	76 800 €	43 000 €
Grundbesitzwert des belasteten Grundstücks	77 024 €	104 740 €

Auf die Bewertung von **Gebäuden auf fremdem Grund und Boden** hat die unbefristete Überlassung des Grund und Bodens keinen Einfluss. Denn der Grundbesitzwert eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ist allein auf Basis des Gebäudewerts zu ermitteln, der wiederum nach dem Ertragswertverfahren oder dem Sachwertverfahren berechnet wird (vgl. Anm. 16 ff.). Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts bzw. des Gebäudesachwerts wird nicht auf die Restlaufzeit des Nutzungsrechts abgestellt; eine Abbruchverpflichtung bei Ablauf des Nutzungsrechts kann nicht berücksichtigt werden, weil das Ende des Nutzungsrechts nicht feststeht. Da auch kein Bodenwert zu berücksichtigen ist, hat das unbefristete Nutzungsrecht keinen Einfluss auf den Grundbesitzwert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden. 37

IX. Beispiel Gebäude auf fremdem Grund und Boden ohne Abrissverpflichtung

Eine auf fremdem Grund und Boden im Jahre 1976 errichtete Lagerhalle (Warmlager) ist für Erbschaftsteuerzwecke auf den 1.10.2013 zu bewerten. Die Lagerhalle ist zu fremden betrieblichen Zwecken vermietet. Die monatliche Miete beträgt 38

1750 €, sie entspricht der üblichen Miete. Bei Ablauf des Nutzungsrechts (31.12. 2016) steht dem Nutzungsberechtigten gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens ein vertraglich vereinbarter Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts der Lagerhalle zu. Das belastete Grundstück ist 2000 m² groß; der Bodenrichtwert beträgt 70 €/m². Der örtliche Gutachterausschuss hat keine Bewirtschaftungskosten, aber für entsprechende Grundstücke einen Liegenschaftszinssatz i.H.v. 6 % ermittelt.

Das Gebäude auf fremdem Grund und Boden (Lagerhalle) wird ausschließlich zu fremden gewerblichen Zwecken genutzt und stellt daher ein Geschäftsgrundstück (§ 181 Abs. 6 BewG) dar. Für das Geschäftsgrundstück lässt sich die übliche Miete auf dem örtlichen Grundstücksmarkt ermitteln, so dass die Bewertung im Ertragswertverfahren (§ 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG) erfolgt. Da der Gutachterausschuss keine Bewirtschaftungskosten ermittelt hat, sind die gesetzlichen Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG anzusetzen. Die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer der Lagerhalle beträgt nach Anlage 22 zum BewG 50 Jahre. Die Lagerhalle ist am Bewertungsstichtag 37 Jahre alt (2013–1976), so dass sich grundsätzlich eine Restnutzungsdauer von 13 Jahren ergibt. Da bei Ablauf des Nutzungsrechts ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts besteht und die Lagerhalle dem zur Folge nicht abzureißen ist, hat die **Restlaufzeit des Nutzungsrechts** (3 Jahre und 1 Monat) **keinen Einfluss** auf die Restnutzungsdauer der Lagerhalle. Es greift jedoch die **Mindestrestnutzungsdauer** (§ 185 Abs. 3 Satz 5 BewG) i.H.v. 30 % der Gesamtnutzungsdauer, so dass sich für die Lagerhalle eine Mindestrestnutzungsdauer von 15 Jahren ergibt (30 % × 50 Jahre). Der Grundbesitzwert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ergibt sich ausschließlich aus dem Gebäudeertragswert:

Rohertrag	21 000 €	
<i>(Vertraglich vereinbarte monatliche Miete × 12 Monate; 1750 € × 12)</i>		
– Bewirtschaftungskosten	– 4830 €	
<i>(lt. Anlage 23 zum BewG = 23 %, Geschäftsgrundstück mit einer Mindestrestnutzungsdauer von 15 Jahren)</i>		
Reinertrag des Grundstücks	16 170 €	
– Bodenwertverzinsung	– 8400 €	
<i>(Bodenwert¹ × Liegenschaftszinssatz nach Vorgabe des Gutachterausschusses; 2000 m² × 70 €/m² × 6,0 %)</i>		
Gebäudereinertrag	7770 €	
× Vervielfältiger	× 9,71	
<i>(lt. Anlage 21 zum BewG bei einer Mindestrestnutzungsdauer von 15 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 6,0 %)</i>		
Gebäudeertragswert	75447 €	
Grundbesitzwert		75447 €

1 Nach § 179 BewG.

X. Beispiel Gebäude auf fremdem Grund und Boden mit Abrissverpflichtung (Bewertung im Ertragswertverfahren)

Eine auf fremdem Grund und Boden im Jahre 1976 errichtete Lagerhalle (Warmlager) ist für Erbschaftsteuerzwecke auf den 1.10.2013 zu bewerten. Die Lagerhalle ist zu fremden betrieblichen Zwecken vermietet. Die monatliche Miete beträgt 1 750 €, sie entspricht der üblichen Miete. Bei Ablauf des Nutzungsrechts (31.12.2016) ist die Lagerhalle abzureißen und der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen. Das belastete Grundstück ist 2 000 m² groß; der Bodenrichtwert beträgt 70 €/m². Der örtliche Gutachterausschuss hat keine Bewirtschaftungskosten, aber für entsprechende Grundstücke einen Liegenschaftszinssatz i.H.v. 6 % ermittelt. Das Gebäude auf fremdem Grund und Boden (Lagerhalle) wird ausschließlich zu fremden gewerblichen Zwecken genutzt und stellt daher ein Geschäftsgrundstück (§ 181 Abs. 6 BewG) dar. Für das Geschäftsgrundstück lässt sich die übliche Miete auf dem örtlichen Grundstücksmarkt ermitteln, so dass die Bewertung im Ertragswertverfahren (§ 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG) erfolgt. Da der Gutachterausschuss keine Bewirtschaftungskosten ermittelt hat, sind die gesetzlichen Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG anzusetzen. Die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer der Lagerhalle beträgt nach Anlage 22 zum BewG 50 Jahre. Die Lagerhalle ist am Bewertungsstichtag 37 Jahre alt (2013–1976), so dass sich grundsätzlich eine Restnutzungsdauer von 13 Jahren ergibt. Da bei Ablauf des Nutzungsrechts jedoch eine Abrissverpflichtung für die Lagerhalle besteht, entspricht die tatsächliche Restnutzungsdauer der **Restlaufzeit des Nutzungsrechts** (3 Jahre und 1 Monat), also abgerundet 3 Jahre. Dabei ist zu beachten, dass die tatsächliche Restnutzungsdauer nur für die Anwendung des Vervielfältigers nach Anlage 21 zum BewG, jedoch nicht für die Ermittlung der pauschalieren Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG maßgebend ist (s. dazu auch Anm. 23). Die Regelung zur **Mindestrestnutzungsdauer** (§ 185 Abs. 3 Satz 5 BewG) greift in Fällen der Abrissverpflichtung nicht (§ 195 Abs. 2 Satz 3 BewG). Der Grundbesitzwert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ergibt sich ausschließlich aus dem Gebäudeertragswert:

Rohertrag	21 000 €
<i>(Vertraglich vereinbarte monatliche Miete × 12 Monate; 1 750 € × 12)</i>	
– Bewirtschaftungskosten	– 4 830 €
<i>(lt. Anlage 23 zum BewG = 23 %, Geschäftsgrundstück mit einer typisierten Restnutzungsdauer von 13 Jahren, keine Anwendung der Mindestrestnutzungsdauer)</i>	
Reinertrag des Grundstücks	16 170 €
– Bodenwertverzinsung	– 8 400 €
<i>(Bodenwert¹ × Liegenschaftszinssatz nach Vorgabe des Gutachterausschusses; 2 000 m² × 70 €/m² × 6,0 %)</i>	

1 Nach § 179 BewG.

BewG § 195 Anm. 39–40 Gebäude auf fremdem Grund u. Boden

Gebäudereinertrag	7770 €	
× Vervielfältiger	× 2,67	
<i>(lt. Anlage 21 zum BewG bei einer tatsächlichen Restnutzungsdauer von 3 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 6,0 %, keine Anwendung der Mindestrestnutzungsdauer)</i>		
Gebäudeertragswert	20746 €	
Grundbesitzwert		20746 €

XI. Beispiel Gebäude auf fremdem Grund und Boden mit Abrissverpflichtung (Bewertung im Sachwertverfahren)

- 40 Ein Industriegebäude mit Büro- und Sozialtrakt ist für Schenkungsteuerzwecke auf den 6.3.2013 zu bewerten. Das Gebäude wurde im Rahmen eines Nutzungsrechts auf fremdem Grund und Boden errichtet, wird in vollem Umfang zu eigenen betrieblichen Zwecken genutzt und unterliegt einer Spezialnutzung. Das Gebäude wurde 1988 fertig gestellt und weist eine mittlere Ausstattung auf. Die Restlaufzeit des Nutzungsrechts beträgt am Bewertungsstichtag noch fünf Jahre (bis April 2018). Das Gebäude ist bei Beendigung des Nutzungsrechts zu beseitigen. Eine übliche Miete lässt sich wegen der Nutzung zu Spezialzwecken nicht ermitteln. Die Brutto-Grundfläche des Gebäudes beträgt 2750 m².

Das Industriegebäude wurde von einem anderen als dem Eigentümer des Grund und Bodens errichtet und ist dem anderen aufgrund der Abrissverpflichtung als Scheinbestandteil des Grund und Bodens zuzurechnen. Es handelt sich damit um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Das Industriegebäude mit Büro- und Sozialtrakt stellt ein Geschäftsgrundstück (nach § 181 Abs. 6 BewG) dar, da das Grundstück zu 100 % den eigenen gewerblichen Zwecken dient.

Für das Geschäftsgrundstück lässt sich aufgrund der Spezialnutzung keine übliche Miete ermitteln, so dass die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im Rahmen des Sachwertverfahrens erfolgt (§ 195 Abs. 2 BewG i.V.m. §§ 189 ff. BewG).

Die typisierte wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer beträgt für ein Industriegebäude mit Büro- und Sozialtrakt nach Anlage 22 zum BewG 50 Jahre. Bedingt durch den bei Beendigung des Pachtverhältnisses notwendigen Abriss des Gebäudes ergibt sich für das Industriegebäude mit Büro- und Sozialtrakt eine verkürzte tatsächliche Gesamtnutzungsdauer (§ 195 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Satz 4 BewG). Die **tatsächliche Gesamtnutzungsdauer** des Gebäudes beträgt 30 Jahre (1988 bis 2018). Am Bewertungsstichtag ist das Gebäude 25 Jahre alt (2013–1988). Für die Ermittlung des Gebäudesachwerts sind in Abhängigkeit des Bewertungsstichtags die Regelherstellungskosten 2010 maßgebend (vgl. Kommentierung zu § 190 BewG). Bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts ist die Regelung zum **Mindestrestwert** i.H.v. 40 % der Gebäuderegulierungskosten (vgl. § 190 Abs. 2 Satz 4 BewG) aufgrund der bestehenden Abrissverpflichtung und der damit tatsächlich begrenzten Restnutzungsdauer **unbeachtlich**.

Eine Anpassung des Gebäudesachwerts an den gemeinen Wert durch Sachwertfaktor bzw. Wertzahl erfolgt nicht (s. Anm. 17).

Regelherstellungskosten 2010 <i>(lt. Anlage 24 II zum BewG¹ für ein Industriegebäude mit Büro- und Sozialtrakt, Baujahr 1988, mittlerer Ausstattungsstandard; Gebäudeklasse 3 382)</i>	1 160 €/m ²
× Bruttogrundfläche	2 750 m ²
Gebäuderegulierungswert	3 190 000 €
– Alterswertminderung <i>(Alter des Industriegebäudes mit Büro- und Sozialtrakt am Stichtag 25 Jahre, tatsächliche Gesamtnutzungsdauer = 30 Jahre, Alterswertminderung 25 Jahre/30 Jahre = 83,33 %, keine Beschränkung auf maximal 60 %)</i>	– 2 658 333 €
Gebäudesachwert =	531 667 €
<i>(kein Mindestwertansatz nach § 190 Abs. 2 Satz 4 BewG von 40 % des Gebäuderegulierungswerts)</i>	
Grundbesitzwert	531 667 €

XII. Beispiel belastetes Grundstück

Ein mit einem fremden Gebäude (Geschäftsgrundstück) bebautes Grundstück ist für Erbschaftsteuerzwecke zum 1.4.2013 zu bewerten. Das Grundstück ist 1 150 m² groß. Der zuletzt vom örtlichen Gutachterausschuss festzustellende Bodenrichtwert beträgt 95 €/m²; größenabhängige Anpassungsfaktoren wurden nicht vorgegeben. Das Nutzungsrecht (Überlassung des Grund und Bodens) endet am 31.12.2033. Der Pachtzins ist halbjährlich i.H.v. 4 500 € zu zahlen. Der örtliche Gutachterausschuss hat keinen Liegenschaftszinssatz ermittelt. Das Gebäude ist bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen. 41

Es liegt ein mit einem fremden Gebäude bebautes Grundstück (belastetes Grundstück) vor. Das Grundstück dient ausschließlich fremden betrieblichen Zwecken, daher stellt das belastete Grundstück ein Geschäftsgrundstück im Sinne des § 181 Abs. 6 BewG dar.

Die auf volle Jahre abgerundete Restlaufzeit des Nutzungsrechts beträgt am Bewertungsstichtag 20 Jahre (1.4.2013 bis 31.12.2033 = 20 Jahre und 9 Monate). Da der örtliche Gutachterausschuss keinen Liegenschaftszinssatz ermittelt hat, ist der gesetzliche Liegenschaftszinssatz von 6,5 % maßgebend (§ 195 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 193 Abs. 4 Satz 2 Nr. 5 BewG). Für die Ermittlung des kapitalisierten Entgelts ist der am Bewertungsstichtag vertraglich vereinbarte jährliche Pachtzins (9 000 €) zu berücksichtigen. Die zur Bewertung des belasteten Grundstücks erforderlichen Vervielfältiger der Anlage 21 und Anlage 26 zum BewG ergeben sich

1 I.d.F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

BewG § 195 Anm. 41–44 Gebäude auf fremdem Grund u. Boden

in Abhängigkeit der Restlaufzeit des Nutzungsrechts und des Liegenschaftszinssatzes.

Abgezinster Bodenwert (nach § 179 BewG i.V.m. Anlage 26 zum BewG)	31 005 €
<i>(Grundstücksfläche × Bodenrichtwert × Abzinsungsfaktor bei einer Restlaufzeit von 20 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 6,5 %, $1150 \text{ m}^2 \times 95 \text{ €/m}^2 \times 0,2838$)</i>	
Zuzüglich kapitalisiertes Entgelt	99 180 €
<i>(jährlicher Pachtzins × Vervielfältiger nach Anlage 21 zum BewG bei einer Restlaufzeit von 20 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 6,5 %, $9000 \text{ €} \times 11,02$)</i>	
Grundbesitzwert	130 185 €

42–43 Einstweilen frei.

XIII. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts

- 44 Sowohl für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden als auch für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks kann der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (vgl. § 198 BewG) geführt werden. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes für den Gesamtwert ist nicht möglich. Bezüglich der Einzelheiten zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts wird auf die Erläuterungen zu § 198 BewG verwiesen.