

Bundesfinanzhof Urteil vom 3. 12. 2008 II R 19/08 Veröffentlicht in BStBl. II 2009, 403 = BFHE 224, 268 = BFH/NV 2009, 811 = ErbStB 2009, 140, DB 2009, 713 = DStR 2009, 573 = HFR 2009, 454 = EzD 6.2.3 Nr. 4

Leitsätze

- 1. Legt der Steuerpflichtige zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts das Gutachten eines Sachverständigen für Grundstücksbewertung vor und gelangt der Gutachter nach einer Wertermittlung sowohl im Sachwert- als auch im Ertragswertverfahren mit zutreffender Begründung dazu, dass das Grundstück ausschließlich im Ertragswertverfahren zu bewerten ist, handelt das FA rechtswidrig, wenn es den Grundstückswert ohne weitere Begründung auf den Mittelwert beider Werte feststellt.**
- 2. Fehlt als letzter Schritt eine Grundstücksbewertung nach der WertV die Anpassung an die Marktverhältnisse gemäß § 7 Abs. 1 Satz 2 WertV, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (noch) nicht geführt. Die Preisbildung am Grundstücksmarkt richtet sich nicht nur nach den Ertragserwartungen der Nachfrager.**
- 3. Beim Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gem. § 146 Abs. 7 BewG i. d. F. vor 2007 war auf die Wertverhältnisse vom Bewertungsstichtag abzustellen.**

Zum Sachverhalt

Die Kl. erbten am 31. 10. 2003 je zur Hälfte den hälftigen Miteigentumsanteil ihrer Mutter an dem gewerblich genutzten und bebauten Grundstück in Der Bekl. (das FA) stellte mit Bescheid vom 20. 5. 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den Todestag der Mutter diesen Wert auf 1.958.000 € fest, gem. § 146 Abs. 2 BewG in der zum Bewertungsstichtag geltenden Fassung.

Gegen den Bescheid legten die Kl. unter Vorlage des Privatgutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für Grundstücksbewertung Einspruch ein mit dem Begehren, den Grundstückswert niedriger – nämlich auf 1.180.000 € - festzustellen. Der Gutachter hatte für das gesamte Grundstück einen Sachwert von 1.697.000 € und einen Ertragswert von 1.180.000 € ermittelt und die Ansicht vertreten, im Streitfall sei ausschließlich die Ertragswertmethode sachgerecht.

Das FA gab dem Begehren mit Einspruchsentscheidung lediglich teilweise statt, indem es den Grundstückswert auf 1.438.000 € minderte. Dabei handelte es sich um den Mittelwert aus den vom Gutachter bestimmten Sach- und Ertragswerten.

Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos. Das FG war der Ansicht, ein niedrigerer gemeiner Wert des Grundstücks als durch die Einspruchsentscheidung festgestellt, sei nicht nachgewiesen. Es sei unter keinen Gesichtspunkten gerechtfertigt, den

festgestellten Sachwert völlig unberücksichtigt zu lassen. Das Urteil des FG München vom 1. 8. 2007 4 K 4260/05 ist in EFG 2007, 1746 veröffentlicht.

Mit der Revision rügen die Kl. fehlerhafte Anwendung des § 146 Abs. 7 BewG. Das FG habe ohne eigene Sachkenntnis die Ausführungen des Privatgutachters zur Maßgeblichkeit des Ertragswertverfahrens übergangen und die Mittelwertmethode des FA gebilligt. Damit habe es seine Sachaufklärungspflicht und das Recht auf Gehör verletzt. Sie beantragen, den Grundbesitzwert auf 1.180.000 € festzustellen.

Das FA beantragt die Revision zurückzuweisen. Es sei Sache des FG, Privatgutachten eigenständig zu prüfen. Dies habe das Gericht getan, ohne das Gutachten insgesamt als unschlüssig zurückzuweisen. Es habe lediglich die Beschränkung auf den Ertragswert missbilligt.

Aus den Gründen

Die Revision ist begründet. Die Annahme des FG, das FA habe zu Recht den Grundstückswert auf den Mittelwert aus dem gutachterlich bestimmten Sachwert und Ertragswert festgestellt, ist durch keine rechtlichen oder tatsächlichen Erwägungen untermauert. Sie ist nicht das Ergebnis einer freien Beweiswürdigung des vorliegenden Privatgutachtens, sondern stellt eine bloße Rechtsbehauptung dar. Andererseits ist das beigebrachte Gutachten nicht geeignet, den von den Kl. für zutreffend gehaltenen niedrigeren gemeinen Wert des Grundstücks nachzuweisen. Um den Kl.n zu ermöglichen, den Nachweis – etwa durch Nachbesserung des Gutachtens – noch zu führen, wird die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen.

1. Gem. § 146 Abs. 7 BewG ist für bebaute Grundstücke ein niedrigerer Grundstückswert festzustellen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist als der nach den Absätzen 2 bis 6 der Vorschrift ermittelte Wert. Der Nachweis kann u. a. durch Vorlage des Gutachtens eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden. Ob das Gutachten den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des FA und ggf. der Gerichte (BFH, Ur. v. 10. 11. 2004 II 69/01, BFHE 207, 352, BStBl. II 2005, 259). Der Nachweis ist erbracht, wenn die Behörde und ggf. das Gericht dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger folgen kann. Einem Sachverständigengutachten, das bei Fehlen bewertungsrechtlicher Sonderregelungen den Vorgaben der Wertermittlungsverordnung vom 6. 12. 1988 (BGBl. I 1988, 2209) entspricht und plausibel ist, wird regelmäßig zu folgen sein.

a) Dazu muss das Gutachten zunächst auf den zutreffenden Bewertungsstichtag abstellen. Dies ist vorliegend der Tag der Steuerentstehung als Besteuerungszeitpunkt. Maßgebend sind sowohl die tatsächlichen Verhältnisse zu diesem Stichtag als auch die Wertverhältnisse ...

b) Auch das angewandte Wertermittlungsverfahren muss für das zu bewertende Grundstück geeignet sein. Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 WertV sind zur Ermittlung des Verkehrswerts das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren heranzuziehen. Das dabei gewonnene Ergebnis ist gem. Satz 2 der Vorschrift unter Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu überprüfen und ggf. an diese anzupassen. So hat der

Senat für das Ertragswertverfahren wiederholt darauf hingewiesen, dass die Renditeerwartungen potentieller Kaufinteressenten nicht das allein Bestimmende für den Wert eines Grundstücks sind. Vielmehr muss hinzukommen, dass die Grundstückeigentümer auch bereit sind, ihre Grundstücke zu einem diesen Erwartungen entsprechenden Preis zu verkaufen (BFH, Urteile vom 20. 10. 2004 II R 34/02, BFHE 207, 345, BStBl. II 2005, 256, unter II. 3. b) sowie vom 5. 12. 2007 II R 70/05, BFH/NV 2008, 757, unter II. 2.c) bb).

Die Bewertungsverfahren sind gem. § 7 Abs. 2 WertV nach der Art des Gegenstands der Wertermittlung unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls zu wählen; die Wahl ist zu begründen. Werden mehrere Verfahren herangezogen, ist gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 WertV der Verkehrswert aus den Ergebnissen der angewendeten Verfahren unter Würdigung ihrer Aussagefähigkeit zu bemessen.

Hat der Sachverständige zunächst wohl einen Ertragswert als auch einen Sachwert ermittelt, dann aber den Verkehrswert des Grundstücks unter Angabe der dafür maßgeblichen Gründe ausschließlich nach dem Ertragswert bemessen, können die Behörde und ggf. auch die Gerichte zwar diese Gründe überprüfen und dabei auch zu dem Ergebnis kommen, dass eine Verbindung beider Bewertungsverfahren gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 WertV vorzuziehen ist; sie müssen dies aber in Auseinandersetzung mit der Auffassung des Sachverständigen ihrerseits begründen und können nicht einfach den Mittelwert der im Ertragswert- und im Sachwertverfahren gefundenen Werte als Verkehrswert ansehen. Es ist nicht sachgerecht, den Verkehrswert schematisch durch Mittelung von Ertragswert und Sachwert zu bestimmen (so Simon/Kleiber, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 7. Aufl. 1996, Rn. 1.141). Da die Vorentscheidung auf dieser schematischen Mitteilung beruht, war sie aufzuheben.

2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das von den Kl.n vorgelegte Gutachten genügt den Anforderungen an den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht.

a) Soweit der Sachverständige den Verkehrswert anhand des Ertragswerts ermittelt hat, hat er dies allerdings zutreffend begründet. So ist richtig, dass bebaute Grundstücke für Produktions- und Dienstleistungszwecke regelmäßig im Ertragswertverfahren sachgerecht bewertet sind (Simon/Kleiber, a. a. O., Rn. 1.133 und 1.134). Es fehlt aber die Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt wie § 7 Abs. 1 Satz 2 WertV sie für alle Bewertungsverfahren vorsieht (vgl. zur Angleichung des Ertragswerts an den Verkehrswert Simon/Kleiber, a. a. O., Rn. 1.417). Unter „Lage auf dem Grundstücksmarkt“ ist dabei gem. § 3 Abs. 3 WertV die Gesamtheit der am Wertermittlungsstichtag (Besteuerungszeitpunkt) für die Preisbildung von Grundstücken im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für Angebot und Nachfrage maßgebenden Umstände zu verstehen. Hervorzuheben ist, dass danach die Maßgeblichkeit der Umstände nicht nur aus der Sicht der Nachfrager und deren Ertragserwartungen, sondern auch aus der Sicht der Anbieter zu beurteilen ist. Dieser letzte Schritt jeder Grundstücksbewertung – und zwar auch nach der WertV – ist im Streitfall unterblieben.

b) Zum Liegenschaftszinssatz ... fehlt die Angabe, ob ein veröffentlichter Liegenschaftszinssatz nicht vorhanden oder ein marktüblicher Liegenschaftszinssatz nicht feststellbar gewesen ist. Weiter ist erklärungsbedürftig, weshalb bei den

Bewirtschaftungskosten an die oberste Grenze des „entsprechend heutigen Mietverträgen“ Üblichen gegangen worden ist.

c) Schließlich ist auch der Abschlag vom Bodenwert wegen der Bebauung des Grundstücks nicht ausreichend begründet. Ein derartiger Abschlag ist nur möglich, wenn er sich objektivierbar und grundstücksbezogen begründen lässt, und zwar nicht nur dem Grunde nach, sondern auch hinsichtlich der Höhe. Er wird etwa dann in Betracht kommen, wenn sich die bau(planungs)rechtlichen Vorgaben für das Grundstück wegen der vorhandenen Bebauung nicht voll ausnutzen lassen oder im Bewertungszeitpunkt die nach außen hervorgetretene Absicht bestand, zur Wiedererlangung der Entscheidungsfreiheit über die Art der Bebauung bauliche Veränderungen – z. B. einen Abbruch – vorzunehmen.

3. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, um den Kl. die Gelegenheit zu geben, das Gutachten in den zu II. 2. genannten Punkten nachzubessern. Dazu kann ihnen das FG eine angemessene Frist setzen. Sollte die Nachbesserung zu II. 2. a) unterbleiben, wäre der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht geführt. Sollte die Nachbesserung II. 2. c) misslingen, wäre der vorgenommene Abschlag zu streichen. Bezüglich der Bewirtschaftungskosten wäre ggf. an die untere Grenze des Üblichen zu gehen.