Urteil vom 05. Mai 2010, II R 25/09

Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts

BFH II. Senat

BewG § 68 Abs 1, BewG § 138 Abs 3, BewG § 145 Abs 3, BewG § 9 Abs 2, BewG § 146 Abs 7, BewG § 138 Abs 4, BewG § 138 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 06. Oktober 2008, Az: 4 K 764/03

Leitsätze

Für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts kommt es auch nach der bis zum Jahr 2006 geltenden Rechtslage nicht auf die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996, sondern zum Bewertungsstichtag an. Dies gilt sowohl für bebaute als auch für unbebaute Grundstücke .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erbte von ihrem im August 1999 verstorbenen Ehemann einen Anteil von 1/4 an einer GbR, zu deren Vermögen das unbebaute Grundstück Flur 1, Flurstücke Nr. 22/10, 101/16 und 101/17 in S gehörte. Das seinerzeit zuständige Finanzamt B (FA B) stellte den Grundstückswert des auf die Klägerin übergegangenen Anteils an dem 10 529 qm großen, aus den Flurstücken Nr. 22/10 und 101/16 bestehenden (Teil-)Grundstück durch Bescheid vom 23. Mai 2001 zum 8. August 1999 aufgrund eines Gesamtwerts dieses Grundstücks von (abgerundet) 252.000 DM auf 63.000 DM fest. Das FA B ging dabei von dem Bodenrichtwert auf den 1. Januar 1996 von 30 DM je qm aus und nahm hiervon einen Abschlag von 20 v.H. vor. Der Einspruch blieb erfolglos. Der Grundstückswert für Flurstück Nr. 101/17 wurde durch einen weiteren Bescheid festgestellt.

2 Mit der Klage begehrte die Klägerin, den Grundstückswert für die Flurstücke Nr. 22/10 und 101/16 auf 168.000 DM (85.900 €) festzustellen und ihr diesen Wert zu 1/4 zuzurechnen. Zur Begründung legte sie ein auf den 8. August 1999 erstelltes Gutachten und eine ergänzende Stellungnahme eines für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen vor. Der Sachverständige bezifferte den Verkehrswert des aus den Flurstücken Nr. 22/10 und 101/16 sowie dem 10 355 qm großen Flurstück Nr. 101/17 bestehenden Gesamtgrundstücks, das er als erschließungsbeitragsfreie gewerbliche Baufläche bezeichnete, auf 334.000 DM. Er legte der Bewertung den vom Gutachterausschuss auf den 31. Dezember 1998 ermittelten Bodenrichtwert von 20 DM je qm zugrunde und nahm hiervon wegen "der Grundstücksneuordnung" und "der Unwägbarkeit wegen Vorkaufs-/Rückkaufsrecht" Abschläge von insgesamt 20 v.H. (4 DM je qm) vor. Grundstücke, die aufgrund ihrer Größe oder wegen ihrer Form erst durch Teilung oder Zusammenlegung baulich und wirtschaftlich angemessen nutzbar seien, wichen von einem Richtwertgrundstück ab. Ein Erwerber würde nur dann den Teil eines solchen Grundstücks oder mehrere Grundstücke, für die noch eine Neuordnung durch Trennmessung oder Vereinigung stattfinden müsste, erwerben, wenn er gegenüber einem bereits nach Form und Größe geeigneten Grundstück einen Preisnachlass in Höhe der voraussichtlichen Aufwendungen erhielte. Der weitere Abschlag sei erforderlich, weil der Gemeinde zusätzlich zum gesetzlichen Vorkaufsrecht ein schuldrechtliches, dinglich gesichertes Vorkaufsrecht zustehe und ferner das Grundstück mit einer Rückauflassungsvormerkung belastet sei.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Klägerin habe einen niedrigeren gemeinen Wert des Grundstücks nicht gemäß § 145 Abs. 3 Satz 3 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 1999 geltenden Fassung (BewG) nachgewiesen. Das Sachverständigengutachten gehe nämlich nicht wie gemäß § 138 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 BewG erforderlich von den zum 1. Januar 1996 ermittelten Bodenrichtwerten aus.

4 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG. Dem Nachweis eines niedrigeren

gemeinen Werts eines unbebauten Grundstücks nach dieser Vorschrift sei der zum Besteuerungszeitpunkt maßgebende Bodenrichtwert und nicht derjenige zum 1. Januar 1996 zugrunde zu legen. Dem Sachverständigengutachten sei daher zu folgen.

5 Die Klägerin beantragt, den Grundstückswert für das aus den Flurstücken Nr. 22/10 und 101/16 bestehende unbebaute Grundstück auf 168.000 DM festzustellen und ihr diesen Wert zu 1/4 zuzurechnen.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das während des Klageverfahrens zuständig gewordene Finanzamt) beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

8 1. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dem Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des zu bewertenden Grundstücks nach § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG seien nicht die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, sondern zum 1. Januar 1996 zugrunde zu legen.

9 a) Nach § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG werden für die Erbschaftsteuer ab 1. Januar 1996 und für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997 für das in § 138 Abs. 3 BewG bezeichnete Vermögen Grundstückswerte unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt und der Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 festgestellt. Diese Wertverhältnisse gelten nach § 138 Abs. 4 BewG für Feststellungen von Grundbesitzwerten bis zum 31. Dezember 2006. § 138 Abs. 3 BewG regelt die Bewertung für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke i.S. des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG. Für diese wirtschaftlichen Einheiten sind nach § 138 Abs. 3 Satz 1 BewG Grundstückswerte abweichend von § 9 BewG mit einem typisierenden Wert unter Anwendung der §§ 68, 69 und 99 Abs. 2 BewG und der §§ 139 und 145 bis 150 BewG zu ermitteln. Der Wert unbebauter Grundstücke (§ 145 Abs. 1 und 2 BewG) bestimmt sich gemäß § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG nach ihrer Fläche und den um 20 v.H. ermäßigten Bodenrichtwerten (§ 196 des Baugesetzbuches --BauGB--). Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen nach dem BauGB auf den 1. Januar 1996 zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen (§ 145 Abs. 3 Satz 2 BewG).

10 b) Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert des unbebauten Grundstücks niedriger als der nach § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG ermittelte Wert ist, ist nach § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG der gemeine Wert festzustellen.

11 Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (§ 9 BewG) kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse und die Wertverhältnisse am Tag der Steuerentstehung (§ 9 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--) als Besteuerungszeitpunkt i.S. des § 138 Abs. 1 Satz 2 BewG an (R 163 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- vom 21. Dezember 1998, BStBl I 1998, Sondernummer 2, 2; R 163 Abs. 1 Satz 1 ErbStR 2003 vom 17. März 2003, BStBl I 2003, Sondernummer 1, 2; a.A. Knobel in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 2. Aufl., § 145 BewG Rz 33; Weinmann, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 1997, 41, 45; Geiß, ZEV 1998, 13, 14 f.; Salzmann, Deutsches Steuerrecht 1999, 345, 346). Dies ergibt sich aus Sinn und Zweck des § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG. Diese Vorschrift soll bezogen auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer gewährleisten, dass der Steuerpflichtige --die Vorlage entsprechender Nachweise vorausgesetzt-- durch die typisierende Bewertung unbebauter Grundstücke mit den um 20 v.H. verminderten Bodenrichtwerten nicht schlechter gestellt wird als wenn die Steuer gemäß der Grundregel des § 12 Abs. 1 ErbStG nach der mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§§ 9, 11 ErbStG) bewerteten Bereicherung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) bemessen würde.

12 Die in § 138 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 und § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG angeordnete, bis Ende 2006 geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 ist danach nur auf die typisierende Grundstücksbewertung, nicht aber auf den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG anwendbar. Die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 für die Ermittlung des gemeinen Werts unbebauter Grundstücke lässt sich nicht mit der Verwaltungsvereinfachung begründen, zu der eine

typisierende Bewertung führt; denn beim konkreten Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts handelt es sich nicht um eine typisierende Bewertung.

13 Der Gesetzgeber hat im Übrigen die Regel, dass bei der Feststellung der Grundbesitzwerte bis zum 31. Dezember 2006 die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 maßgebend sind, bei der Bewertung der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten nur zum Teil umgesetzt. So stellt der für die Bewertung bebauter Grundstücke geltende § 146 BewG in seinem Kernbereich --nämlich bei der Anknüpfung an die im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmieten-- nicht auf den 1. Januar 1996 ab. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden hat, sind demgemäß dem Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines bebauten Grundstücks nach § 146 Abs. 7 BewG nicht die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996, sondern diejenigen zum Besteuerungszeitpunkt zugrunde zu legen (Urteil vom 3. Dezember 2008 II R 19/08, BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403).

14 Es wäre mit dem Erfordernis einer verfassungskonformen Gesetzesauslegung nicht vereinbar, wenn man beim Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts von unbebauten Grundstücken bei Besteuerungszeitpunkten bis zum 31. Dezember 2006 auf die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 abstellen würde. Zum einen gibt es keinen sachlich einleuchtenden Grund, warum insoweit zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken zu unterscheiden sein soll. Zum anderen hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) die langfristige Festschreibung der Wertverhältnisse auch für die typisierende Bewertung unbebauter Grundstücke als jedenfalls inzwischen verfassungswidrig angesehen, da die Wertermittlung für diese Grundstücke den aus dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag verfehle, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, um eine in der Relation der Vermögenswerte realitätsgerechte Bewertung sicherzustellen. Für den Grundstücksmarkt typisch hätten die Bodenpreise in den letzten Jahren eine nicht unbeträchtliche, regional unterschiedliche Veränderung erfahren und seien vielerorts gefallen. Die Erwerber von unbebauten Grundstücken würden daher nicht mehr ihrer durch den Erwerb vermittelten Leistungsfähigkeit entsprechend besteuert, sondern durch die Erbschaftsteuer in ganz unterschiedlichem Umfang belastet, je nachdem, wie sich der Wert des von ihnen erworbenen Grundstücks seit dem 1. Januar 1996 entwickelt habe. Ein praktisches Bedürfnis für die langjährige Festschreibung der Wertverhältnisse sei nicht ersichtlich (Abschn. C. II.2.f bb des Beschlusses). Im Hinblick auf diese Ausführungen des BVerfG ist der nach dem Gesetzeswortlaut möglichen Auslegung, dass es für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines unbebauten Grundstücks auf die Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt ankommt, der Vorzug zu geben.

15 c) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

16 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Die genaue Höhe des gemeinen Werts des Grundstücks lässt sich dem von der Klägerin vorgelegten Gutachten und der ergänzenden Stellungnahme des Sachverständigen nicht entnehmen.

17 a) Nach § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der einzelnen Wirtschaftsgüter bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Das ist bei Grundstücken regelmäßig der Verkehrswert (BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259, m.w.N.).

18 b) Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts 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 Finanzamts und ggf. der Gerichte (BFH-Urteile in BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259, und in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403). Der Nachweis ist erbracht, wenn dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann. Einem Gutachten, das bei Fehlen bewertungsrechtlicher Sonderregelungen den Vorgaben der Wertermittlungsverordnung entspricht und plausibel ist, wird regelmäßig zu folgen sein (BFH-Urteil in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403). Nimmt der Sachverständige Abschläge vom Bodenwert vor, müssen sie objektivierbar und grundstücksbezogen begründet sein, und zwar nicht nur dem Grunde nach, sondern auch hinsichtlich der Höhe (BFH-Urteil in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403). Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Ist etwa ein vorgenommener Abschlag nicht hinreichend begründet, ist lediglich dieser Abschlag zu streichen (BFH-Urteil in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, unter II.3.). Etwaige Lücken im Gutachten können vom FA und vom FG selbst geschlossen werden, wenn und soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung möglich ist (BFH-Beschluss vom 9. September 2009 II B 69/09, BFH/NV 2009, 1972).

19 c) Dem von der Klägerin vorgelegten Gutachten kann danach jedenfalls insoweit gefolgt werden, als der Sachverständige von dem zum Stichtag 31. Dezember 1998 vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert ausgegangen ist. Weder das FA noch das FG haben insoweit Bedenken gegen das Gutachten erhoben. Dass sich das Grundstückswertniveau in dem betroffenen Gebiet zwischen diesem Stichtag und dem Eintritt des Erbfalls verändert habe, haben die Beteiligten nicht vorgetragen und hat auch das FG nicht festgestellt.

20 d) Nicht berücksichtigt werden kann der vom Gutachter vorgenommene Abschlag für das der Gemeinde zustehende Vorkaufsrecht und die Rückauflassungsvormerkung. Diese Belastungen gehören nicht zu der für die Bewertung maßgeblichen wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens i.S. des § 145 BewG. Aufgrund des in § 1 Abs. 2 BewG angeordneten Vorrangs der besonderen Bewertungsvorschriften wird der Umfang der wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens (§ 18 Nr. 2 BewG) u.a. durch § 68 BewG konkretisiert. Diese Vorschrift ist, wie sich aus der Bezugnahme des § 138 Abs. 3 Satz 1 BewG auf § 68 BewG ergibt, auch für die Bedarfsbewertung nach §§ 138 ff. BewG maßgebend (BFH-Urteil vom 11. Juni 2008 II R 71/05, BFHE 222, 57, BStBl II 2009, 132).

21 aa) Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Als rechtliche Bestandteile gehören auch die mit dem Grundstück verbundenen subjektiv-dinglichen Rechte (so etwa Grunddienstbarkeiten, § 1018 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) zum Grundvermögen. Ein Vorkaufsrecht bildet nur dann einen rechtlichen Bestandteil des Grundvermögens, wenn es zugunsten des jeweiligen Eigentümers eines anderen Grundstücks bestellt ist (§ 1094 Abs. 2 BGB). Andere Vorkaufsrechte sowie Rückkaufsrechte gehören nicht zum Grund und Boden, da sie nach Inhalt und Entstehung nicht mit der Beschaffenheit des Grundstücks zusammenhängen. Dies gilt umgekehrt in gleicher Weise auch für Belastungen mit solchen Rechten (BFH-Urteil in BFHE 222, 57, BStBl II 2009, 132).

22 bb) Das zugunsten der Gemeinde bestehende Vorkaufsrecht und das Rückkaufsrecht gehören danach nicht zum Grundvermögen und können daher nicht wertmindernd berücksichtigt werden.

23 e) Ob wegen Größe und Zuschnitt des Grundstücks ein Abschlag vom Bodenrichtwert vorzunehmen ist und wie hoch dieser Abschlag ggf. anzusetzen ist, lässt sich dem Gutachten und der ergänzenden Stellungnahme des Sachverständigen nicht hinreichend entnehmen. Der Gutachter hat sich insoweit auf allgemeine Ausführungen beschränkt, statt konkret auf die Größe und den Zuschnitt des Grundstücks einzugehen und im Einzelnen darzulegen, warum nach seiner Ansicht unter Berücksichtigung der zulässigen Bebauung, der durchgeführten Erschließungsmaßnahmen und der sonstigen örtlichen Gegebenheiten eine gewerbliche Nutzung des Grundstücks Änderungen hinsichtlich Größe und Zuschnitt des Grundstücks erfordern würde und welche Kosten dafür voraussichtlich anfallen würden. Es fehlt auch ein Vergleich mit den Grundstücken, die der Gutachterausschuss der Ermittlung des Bodenrichtwerts zugrunde gelegt hat.

24 f) Um der Klägerin Gelegenheit zu geben, insoweit das Gutachten nachbessern zu lassen, war die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Sollte eine hinreichende Nachbesserung unterbleiben, ist der gemeine Wert des Grundstücks auf der Grundlage des Bodenrichtwerts zum 31. Dezember 1998 festzustellen, ohne dass Abschläge vorgenommen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de