Urteil vom 11. September 2013, II R 62/11

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.9.2013 II R 61/11 - Bewertung bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren für Zwecke der Erbschaftsteuer (Rechtslage bis 2006)

BFH II. Senat

BewG § 146 Abs 2, BewG § 146 Abs 3, BewG § 146 Abs 7, AO § 42, ErbStG § 12 Abs 3, BewG § 138 Abs 1 S 2, BewG § 138 Abs 3, BewG § 138 Abs 5

vorgehend FG Nürnberg, 05. Oktober 2011, Az: 4 K 765/2009

Leitsätze

1. NV: Der Bewertung eines bebauten Grundstücks für Zwecke der Erbschaftsteuer ist nach der bis 2006 geltenden Rechtslage regelmäßig auch dann die im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielte Miete zugrunde zu legen, wenn diese niedriger als die übliche Miete war und die Vermietung zwischen verbundenen Unternehmen erfolgte.

2. NV: Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 146 Abs. 7 BewG a.F. kann nur durch ein Gutachten erbracht werden, das der örtlich zuständige Gutachterausschuss oder ein öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von Grundstücken erstellt hat.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Familienstiftung, deren Vermögen zum 30. September 2003 nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) der Erbschaftsteuer (Erbersatzsteuer) unterlag. Zu dem Vermögen gehörten insbesondere Beteiligungen an der Unternehmensgruppe X.

2 Der im Inland steuerpflichtige Teil der Unternehmensgruppe bestand am Bewertungsstichtag im Wesentlichen aus operativen Regionalgesellschaften sowie aus Grundstücksgesellschaften. Die Klägerin war jeweils in Höhe von 74,25 % an diesen Gesellschaften beteiligt. Eine solche Beteiligung bestand auch an der Grundstücksgesellschaft, die Eigentümerin des im Streitfall zu bewertenden Grundstücks ist. Dieses Grundstück wurde 1998 mit einem Einkaufsmarkt bebaut. Die für das bebaute Grundstück aufgewandten Gesamtinvestitionen beliefen sich zum 30. September 2003 auf 2.544.907 €. Davon entfielen auf den Grund und Boden 625.766 €, auf das Gebäude 739.849 € und auf die Außenanlagen 1.179.290 €.

3 Das Grundstück wurde nach der Fertigstellung des Einkaufsmarkts an eine der Regionalgesellschaften der Unternehmensgruppe vermietet. Es wurde eine jährliche, an den Lebenshaltungskostenindex anzupassende Miete von 6 % der Gesamtinvestition vereinbart. Aufgrund eines Nachtrags zum Mietvertrag wurde die Jahresmiete mit Wirkung zum 1. Januar 1999 auf ca. 4,5 % der Investitionskosten herabgesetzt. Die Monatsmiete wurde aufgrund nachträglich angefallener Investitionskosten und der gestiegenen Lebenshaltungskosten ab Oktober 2000 auf 18.700 DM und ab Dezember 2000 auf 19.300 DM erhöht.

4 Seit Anfang der 1980er Jahre bis zum 31. Dezember 1998 war in der Unternehmensgruppe einheitlich eine Jahresmiete in Höhe von 6 % der jeweiligen Investitionskosten vereinbart worden. Ab dem 1. Januar 1999 wurde einheitlich eine solche in Höhe von 4,5 % vereinbart.

5 In der Erklärung über die Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 30. September 2003 gab die Klägerin für die drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt (10/2000 bis 9/2003) eine durchschnittliche jährliche Nettokaltmiete in Höhe von 118.212 € an. Unter Hinweis auf ein Verkehrswertgutachten beantragte die Klägerin den Ansatz eines niedrigeren gemeinen Wertes in Höhe von 880.000 €. Dieses Gutachten hatte eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erstellt.

6 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte bei der Bewertung des Grundstücks weder dem Gutachten noch berücksichtigte er die gezahlten Mieten. Das FA stellte vielmehr mit Bescheid vom 5. März 2008 den Grundbesitzwert auf den Besteuerungsstichtag 30. September 2003 für Zwecke der Erbschaftsteuer in Höhe von 2.326.000 € fest. Der Berechnung legte es eine seiner Ansicht nach übliche Jahresmiete in Höhe von 7,5 % der Investitionskosten, einen Vervielfältiger von 12,5 und eine Alterswertminderung von 2,5 % zugrunde. Der Einspruch blieb erfolglos.

7 Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) setzte den Grundbesitzwert auf 1.860.500 € herab. Dabei vertrat es die Ansicht, dass das vorgelegte Verkehrswertgutachten auch in der im Klageverfahren vorgelegten Fassung nicht geeignet sei, den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes des Grundstücks zu erbringen. Bei der Ermittlung des Grundbesitzwertes sei wegen Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 der Abgabenordnung in der im Streitjahr gültigen Fassung (AO) nicht der vereinbarte, sondern gemäß § 146 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (BewG) der übliche Mietzins anzusetzen. Dieser betrage 6 % der Investitionssumme.

8 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Die Klägerin ist der Ansicht, das FG habe zu Unrecht die Feststellungen des Verkehrswertgutachtens einschließlich der ergänzenden Ausführungen im Klageverfahren nicht bei der Bewertung des Grundstücks berücksichtigt. Dies verstoße gegen § 146 Abs. 7 BewG, der dem Steuerpflichtigen die Wahl der Mittel zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswertes freistelle. Das Gutachten sei zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes geeignet. Die Einwendungen des FG seien durch substantiiertes Parteivorbringen und Erläuterungen im finanzgerichtlichen Verfahren widerlegt worden.

9 Folge man den Feststellungen des Gutachtens nicht, müsse der Wertfeststellung die vertraglich vereinbarte Jahresmiete für das Grundstück zugrunde gelegt werden. Der Ansatz einer üblichen Miete komme nicht in Betracht. Die Grundstückswerte seien in typisierender Weise zu ermitteln. Außerhalb der in § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG ausdrücklich genannten Fälle sei nicht zu prüfen, ob die tatsächliche Jahresmiete der üblichen Miete entspreche. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO liege nicht vor. Die in der Unternehmensgruppe zum 1. Januar 1999 generell vorgenommene Herabsetzung der Investitionsmiete von 6 % auf 4,5 % habe auf zahlreichen Mietwertgutachten beruht und zudem der Vermeidung der Anwendung des § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) gedient.

10 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 30. September 2003 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 5. März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. April 2009 dahingehend zu ändern, dass der Grundbesitzwert in Höhe von 880.000 € festgestellt wird.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Es hat seine zunächst eingelegte Revision mit Schriftsatz vom 25. Juni 2012 zurückgenommen.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG ist der Bedarfsbewertung nicht eine übliche, sondern die erzielte Miete zugrunde zu legen. Einen niedrigeren gemeinen Wert hat die Klägerin nicht nachgewiesen.

14 1. Bei der Ermittlung des Grundbesitzwertes ist im Streitfall gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG in der im Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 und 5 sowie § 146 BewG die erzielte und nicht die übliche Miete zu berücksichtigen.

15 a) Nach § 146 Abs. 2 Satz 1 BewG ist der Wert eines bebauten Grundstücks das 12,5-fache der für dieses im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete, vermindert um die Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes. Jahresmiete ist das Gesamtentgelt, das die Mieter für die Nutzung der bebauten Grundstücke aufgrund vertraglicher Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen haben (§ 146 Abs. 2 Satz 2 BewG).

16 b) Nach § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG tritt an die Stelle der Jahresmiete die übliche Miete, wenn ein bebautes Grundstück oder Teile hiervon nicht oder vom Eigentümer oder dessen Familie selbst genutzt, anderen

unentgeltlich zur Nutzung überlassen oder an Angehörige oder Arbeitnehmer des Eigentümers vermietet wurden. Die übliche Miete ist dann die Miete, die für nach Art, Lage, Größe, Ausstattung und Alter vergleichbare, nicht preisgebundene Grundstücke von fremden Mietern bezahlt wird (§ 146 Abs. 3 Satz 2 BewG).

17 Die Vermietung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung führt nicht dazu, dass das an die Betriebsgesellschaft entgeltlich überlassene Grundstück bewertungsrechtlich als durch die Besitzgesellschaft "selbst genutzt" anzusehen ist. Das folgt aus der rechtlichen Eigenständigkeit der Besitzgesellschaft einerseits und der Betriebsgesellschaft andererseits, die auch steuerrechtlich wie zwei selbständige Unternehmen behandelt werden und nicht wirtschaftlich zu einem einheitlichen Unternehmen zusammenzufassen sind (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; BFH-Urteil vom 2. Februar 2005 II R 4/03, BFHE 208, 421, BStBl II 2005, 426). Dabei ist unerheblich, in welchem Betriebsvermögen das zu bewertende Grundstück ertragsteuerrechtlich zu erfassen ist. Selbst wenn das zu bewertende Grundstück nach § 4 Abs. 1 EStG Sonderbetriebsvermögen im Gewerbebetrieb des Mieters darstellt, ergibt sich auch daraus kein der Anwendung des § 146 Abs. 2 BewG vorgelagertes bewertungsrechtliches Hindernis, die erzielten Mieten zur Bestimmung der Jahresmiete i.S. des § 146 Abs. 2 BewG heranzuziehen (BFH–Beschluss vom 17. März 2008 II B 3/08, BFH/NV 2008, 929).

18 c) Im Streitfall wurde das Grundstück von der Vermieterin weder selbst genutzt noch anderen unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Die personelle Verflechtung zwischen der Vermieterin und der Mieterin führt nicht zur Anwendung des § 146 Abs. 3 BewG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 421, BStBl II 2005, 426).

19 2. Die Bewertung ist auch nicht wegen Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO so vorzunehmen, dass die bis zum 31. Dezember 1998 unternehmensintern gezahlte Miete von 6 % der Investitionskosten bei der Bewertung nach § 146 Abs. 2 BewG anzusetzen ist.

20 a) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden (§ 42 Abs. 1 Satz 1 AO). Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne dieser Vorschrift ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die --gemessen an dem erstrebten Ziel-- unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (BFH-Urteile vom 29. Mai 2008 IX R 77/06, BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, und vom 25. August 2009 IX R 60/07, BFHE 226, 252, BStBl II 2009, 999, jeweils m.w.N.). Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (BFH-Urteile in BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, und in BFHE 226, 252, BStBl II 2009, 999). Kein Missbrauch ist die Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber ausdrücklich eröffnet hat (vgl. BFH-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, Rz 116 f.). Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Wirtschaftliche Vorgänge unterliegen nicht einer Angemessenheitsprüfung nach § 42 Abs. 1 AO.

21 b) § 146 Abs. 2 BewG knüpft für die Bewertung an die für das bebaute Grundstück im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitraum erzielte Jahresmiete an. Dabei handelt es sich um einen wirtschaftlichen Sachverhalt, der keiner Überprüfung nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO unterliegt. Eine missbräuchliche rechtliche Gestaltung im Sinne dieser Vorschrift kann demgemäß nicht allein deshalb vorliegen, weil die erzielten Mieten niedriger als die üblichen sind. Eine Überprüfung der angemessenen rechtlichen Gestaltung i.S. des § 42 AO scheitert zudem daran, dass das Bewertungsverfahren nach § 146 Abs. 2 BewG nur eine grobe, typisierende Bewertungsmethode darstellt, die zur Ermittlung des gemeinen Wertes strukturell ungeeignet ist, zu weit auseinanderliegenden Bewertungsergebnissen führt und daher den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht entspricht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II. 2.b bb). Der Vorschrift kann aus diesen Gründen kein Angemessenheitsmaßstab entnommen werden, der der Prüfung nach § 42 AO zugrunde gelegt werden könnte.

22 c) Dass bei der Bewertung eines bebauten Grundstücks gemäß § 146 Abs. 2 BewG auch dann von der im Durchschnitt der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten Jahresmiete auszugehen ist, wenn diese deutlich niedriger als die übliche Miete war, widerspricht auch nicht den Wertungen des Gesetzgebers. Der durch Art. 1 Nr. 36 des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 (BGBl I 1996, 2049) eingefügte § 146 Abs. 3 BewG enthält

keine vergleichbare Regelung, wie sie § 79 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG für die Einheitsbewertung vorsieht. Nach § 79 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ist statt des vertraglich vereinbarten Gesamtmietentgelts die übliche Miete als Jahresrohmiete für solche Grundstücke oder Grundstücksteile anzusetzen, die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat. Diese Regelung hatte der Gesetzgeber zum Bewertungsstichtag nicht in die neu eingeführten Vorschriften zur Bedarfsbewertung (§§ 138 bis 150 BewG) übernommen. Eine vergleichbare Bestimmung ist erst durch Art. 18 Nr. 3 Buchst. b JStG 2007 (BGBl I 2006, 2878) mit Wirkung zum 1. Januar 2007 in § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG eingefügt worden. Erst ab diesem Zeitpunkt tritt an die Stelle der Jahresmiete die übliche Miete für solche Grundstücke, die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat (§ 146 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BewG n.F.).

23 Das Gesetzgebungsverfahren spricht nicht dafür, dass der Gesetzgeber entgegen dem Wortlaut des § 146 Abs. 3 BewG etwas anderes hätte regeln wollen und die Änderung durch das JStG 2007 lediglich klarstellend wirken sollte. Zwar lässt sich den Gesetzesmaterialien zum JStG 1997 die Aussage entnehmen, dass in Fällen, in denen aufgrund der tatsächlichen Umstände darauf geschlossen werden müsse, dass die Miete nicht unter marktgerechten Bedingungen vereinbart worden sei, die übliche Miete als Berechnungsgrundlage heranzuziehen sei (Zweiter Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines JStG 1997 vom 5. November 1996, BTDrucks 13/5952, 41). Diese Auffassung hat im Gesetzeswortlaut jedoch keinen Niederschlag gefunden. Maßgebend für die Auslegung sind aber nicht die subjektiven Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen; entscheidend ist vielmehr der im Gesetz zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (BVerfG-Beschluss vom 9. November 1988 1 BvR 243/86, BVerfGE 79, 106, BStBl II 1989, 938, Rz 66; BFH-Beschluss vom 10. November 1999 X R 60/95, BFHE 189, 479, BStBl II 2000, 131; BFH-Urteile vom 31. März 2004 X R 18/03, BFHE 206, 68, BStBl II 2004, 1047, und in BFHE 208, 421, BStBl II 2005, 426).

24 Auch das Gesetzgebungsverfahren zum Steuerbereinigungsgesetz (StBereinG) 1999 lässt nicht den Schluss zu, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass --außerhalb der in § 146 Abs. 3 Satz 1 BewG ausdrücklich genannten Fälle-- Abweichungen zwischen erzielter und üblicher Miete allein zu einem Ansatz der üblichen Miete führen können. Der Bundesrat hatte in seiner Stellungnahme vorgeschlagen, § 146 Abs. 3 BewG um eine Regelung zu ergänzen, wonach die übliche Miete auch dann anzusetzen sei, wenn die vereinbarte Miete um mehr als 20 % unter der üblichen Miete liege (Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines StBereinG 1999 vom 27. September 1999, BTDrucks 14/1655, 15). Dieser Vorschlag ist jedoch im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens nicht übernommen worden. Der Gesetzgeber hat die unterschiedlichen Wirkungen des zum Bewertungszeitpunkt geltenden § 146 Abs. 3 BewG einerseits und des § 79 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG andererseits also gekannt und hingenommen.

25 d) Vor diesem Hintergrund kann im Streitfall in der Vereinbarung einer nicht dem üblichen Mietzins entsprechenden Miete allein keine missbräuchliche Gestaltung i.S. des § 42 AO gesehen werden. Ungeachtet der von der Klägerin vorgetragenen ertragsteuerrechtlichen und außersteuerlichen Gründe, die zur Vereinbarung einer einheitlichen Investitionsmiete in Höhe von 4,5 % in der Unternehmensgruppe geführt haben, und unabhängig von der tatsächlichen Ermittlung dieses Mietzinses durch unabhängige Sachverständige handelt es sich bei der Vereinbarung einer niedrigen statt der üblichen Miete lediglich um die Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten, die der Gesetzgeber dadurch eröffnet hat, dass er im Rahmen des § 146 Abs. 2 BewG allein auf die erzielte Miete abstellt und nur in den in § 146 Abs. 3 BewG ausdrücklich benannten Ausnahmefällen davon abweicht.

26 Es kann offen bleiben, ob § 146 Abs. 3 BewG als spezielle Missbrauchsvorschrift ausgestaltet ist, die die Anwendung des § 42 AO generell ausschließt, oder ob § 42 AO zur Anwendung kommen kann, wenn die Vereinbarung über die Höhe der Miete so stark von außerhalb der Marktgegebenheiten liegenden Überlegungen beeinflusst wäre, dass sie bereits der Besteuerung nach dem Einkommen und Ertrag nicht zugrunde gelegt werden könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 421, BStBl II 2005, 426). Dass im Streitfall ein solcher Sachverhalt gegeben wäre, hat weder das FG festgestellt noch wird dies vom FA geltend gemacht. Im Übrigen weicht die vereinbarte Miete lediglich um 25 % von der vom FG und nach Rücknahme der Revision auch vom FA als üblich angesehenen Miete ab. Zudem erfolgte die Festlegung des Mietzinses in Höhe von 4,5 % statt der bis dahin geltenden 6 % der Gesamtinvestitionskosten für alle Mietverträge bereits zum 1. Januar 1999, d.h. mehr als viereinhalb Jahre vor dem Bewertungsstichtag und fast zwei Jahre vor dem Ermittlungszeitraum des § 146 Abs. 2 BewG. Sie hat --mit der entsprechenden Anpassung durch die Anknüpfung an den Lebenshaltungskostenindex-- bis heute Bestand.

27 3. Da das FG von einer anderen Auffassung ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.

28 a) Anhand der unstreitig erzielten Miete errechnet sich der Grundbesitzwert im Ertragswertverfahren gemäß § 146 Abs. 2 BewG wie folgt:

Durchschnittliche Miete im ersten bis dritten Jahr vor dem Besteuerungszeitraum (10/2000 bis 9/2003)	
jährliche Nettokaltmiete	118.212,00 €
118.212,00 € x 12,5 =	1.477.650,00 €
Alterswertminderung 0,5 % pro Jahr für fünf Jahre = 2,5 % =	36.941,25 €
Grundbesitzwert	1.440.708,75 €
gerundet auf volle 500 €	1.440.500,00 €

30 b) Die Klägerin hat den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes nicht erbracht.

31 aa) Nach § 146 Abs. 7 BewG ist ein niedrigerer Wert festzustellen, wenn der Steuerpflichtige einen niedrigeren gemeinen Wert nachweist. Der Steuerpflichtige trägt insoweit die Nachweislast. Er kann den Nachweis durch Sachverständigengutachten regelmäßig nur durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken führen (BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259). Bei dem Sachverständigen muss es sich um einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen handeln. Aufgrund der Nachweislast obliegt es dem Steuerpflichtigen nämlich, den Nachweis durch Sachverständigengutachten so zu führen, dass ihm das FG regelmäßig ohne Bestellung weiterer Sachverständiger folgen kann. Dieses Ziel würde verfehlt, wenn Gutachten anderer Personen für den Nachweis durch den Steuerpflichtigen zugelassen würden, weil das FG zunächst Feststellungen zur fachlichen Eignung dieser Personen treffen und zur Überprüfung der Feststellungen ggf. sich eines weiteren Sachverständigen bedienen müsste. Damit träfe den Steuerpflichtigen im Ergebnis entgegen der gesetzlichen Wertung nicht mehr die Nachweislast, sondern allenfalls noch eine Darlegungs- und Feststellungslast (BFH-Urteil in BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259; Knobel in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 198 BewG Rz 7).

32 bb) Ob das Gutachten inhaltlich den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des Finanzamts und ggf. der Gerichte (BFH-Urteile vom 3. Dezember 2008 II R 19/08, BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, und vom 5. Mai 2010 II R 25/09, BFHE 230, 72, BStBl II 2011, 203). 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 (bzw. für Bewertungsstichtage ab 1. Juli 2010 den Vorgaben der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 19. Mai 2010, BGBl I 2010, 639) entspricht und plausibel ist, wird regelmäßig zu folgen sein (BFH-Urteile in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, und in BFHE 230, 72, BStBl II 2011, 203). 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-Urteile in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, und in BFHE 230, 72, BStBl II 2011, 203).

33 cc) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das von der Klägerin vorgelegte und im Klageverfahren ergänzte Gutachten nicht geeignet, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.

34 Dabei kann dahinstehen, ob das Gutachten inhaltlich den Anforderungen an den Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwertes im Hinblick auf den angesetzten Bodenwert, die nachhaltig erzielbare Miete, die nicht umlegbaren Bewirtschaftungskosten und den Liegenschaftszinssatz genügt und ob das Gutachten --wie vom FG angenommen-- auch deshalb nicht zum Nachweis eines niedrigeren Grundstückswertes geeignet ist, weil es sich mit der großen Differenz zwischen dem gutachterlich festgestellten Verkehrswert von 880.000 € zum Bewertungsstichtag und der wenige Jahre zuvor aufgewendeten Gesamtinvestitionskosten in Höhe von 2.544.907 €, wovon allein 625.766 € auf den Grund und Boden entfallen, nicht substantiiert auseinandersetzt.

35 Dem Gutachten ist jedenfalls schon deshalb nicht zu folgen, weil es nicht vom örtlich zuständigen Gutachterausschuss oder einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von

Grundstücken, sondern von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erstellt wurde. Das im Klageverfahren vorgelegte --erweiterte-- Gutachten ist zwar von zwei vertretungsbefugten Personen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft unterschrieben worden, von denen einer nach einem internationalen Zertifikat ein Fachmann auf dem Gebiet der Immobilienbewertung ist. Dies ändert aber nichts an dem entscheidenden Umstand, dass es sich um das Gutachten einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft handelt, die selbst keine Sachverständige für die Bewertung von Grundstücken ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de