Urteil vom 15. März 2017, II R 10/15

Nachweis des niedrigeren Grundbesitzwerts durch Gutachten

ECLI:DE:BFH:2017:U.150317.IIR10.15.0

BFH II. Senat

BewG § 9 Abs 2, BewG § 138 Abs 4, BewG § 147, FGO § 68 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 121, FGO § 127

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 09. Dezember 2014, Az: 1 K 332/11

Leitsätze

1. NV: Ein fehlerhaftes Gutachten kann zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks gemäß § 138 Abs. 4 BewG dienen, wenn das FG die Fehler ohne Einschaltung weiterer Sachverständiger berichtigen kann .

2. NV: Ist ein Gutachten nicht zum Nachweis von Mängeln geeignet, können die Mängel nicht bei der Feststellung des Grundbesitzwerts berücksichtigt werden .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 10. Dezember 2014 1 K 332/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens tragen die Klägerin zu 18 % und der Beklagte zu 82 %.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine KG, war Eigentümerin eines Grundstücks. Im Jahr 2006 ließ sie auf dem Grundstück eine Freizeitanlage errichten. Sie überließ die Anlage zunächst der A-KG zur Nutzung. Die A-KG konnte ihre vertraglichen Zahlungspflichten gegenüber der Klägerin nicht erfüllen. Am 21. September 2007 übte die ... GmbH eine ihr zustehende Option auf Abtretung aller Kommanditanteile an der Klägerin aus. Nachdem am 1. September 2008 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A-KG eröffnet worden war, schloss die Klägerin am 14. Oktober 2008 mit einer Gesellschaft der ... Gruppe (V-GmbH) einen Mietvertrag sowie einen aufschiebend bedingten Kaufvertrag mit einem Kaufpreis von 12.050.000 € über die Anlage.

2 In der Folgezeit traten an der Anlage Mängel auf. Die Klägerin und die V-GmbH trafen unter dem 7. Dezember 2010 eine Änderungsvereinbarung, wonach sich der Kaufpreis auf 6.000.000 € reduzierte. In der Präambel zu dieser Änderungsvereinbarung hieß es, es habe sich im Nachhinein herausgestellt, dass die Anlage mit gravierenden Mängeln, insbesondere hinsichtlich der Statik und des Brandschutzes, behaftet sei. Die V-GmbH führe im Gegenzug die erforderlichen Sanierungsarbeiten auf eigene Kosten durch.

3 Mit Bescheid vom 21. Juli 2010 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Grundbesitzwert für die wirtschaftliche Einheit der Anlage auf den 21. September 2007 nach § 147 des Bewertungsgesetzes in der für 2007 geltenden Fassung (BewG) mit 43.131.500 € gesondert fest.

4 Im Einspruchsverfahren erklärte die Klägerin, sie könne gemäß § 138 Abs. 4 BewG nachweisen, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit niedriger sei als der festgestellte Wert. Zum einen könne der Nachweis mit dem letztlich erzielten Kaufpreis geführt werden. Zum anderen legte die Klägerin ein Gutachten eines öffentlich

bestellten und vereidigten Sachverständigen vom 8. Dezember 2010 vor. Danach betrug der Wert für das Grundstück und den Gebäudekomplex als "Ertragswert vor Sanierung" 12.007.377,28 €. Unter Abzug eines geschätzten Sanierungsaufwands in Höhe von 6.200.000 € und einer Rundung ermittelte der Gutachter einen Marktwert in Höhe von 5.807.000 € zum Bewertungsstichtag 21. September 2007; diesen Wert korrigierte er noch auf 5.691.000 €. Der Gutachter kam zu dem Ergebnis, dass sich die zum Sanierungsaufwand führenden Baumängel erst im Jahr 2009 gezeigt hätten.

5 Der Einspruch blieb erfolglos.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, der Grundbesitzwert auf den 21. September 2007 sei mit 12.269.500 € festzustellen, weil die Klägerin den Nachweis eines entsprechenden niedrigeren gemeinen Werts i.S. des § 138 Abs. 4 BewG erbracht habe. Der zwischen der Klägerin und der V-GmbH geschlossene Kaufvertrag eigne sich zwar wegen der wirtschaftlich schwierigen Lage der Klägerin nicht für einen Individualnachweis. Der durch den Gutachter ermittelte Wert sei aber --nach Korrektur eines Fehlers bei der Berechnung der Restnutzungsdauer der Anlage-- grundsätzlich anzuerkennen. Dieser Wert sei nicht um einen Sanierungsaufwand für Baumängel zu mindern. Die Baumängel, die dem zugrunde liegen sollten, seien zum Besteuerungszeitpunkt noch nicht bekannt gewesen, sondern hätten sich erst im Jahr 2009 herausgestellt. Davon abgesehen ergebe sich aus dem vorgelegten Gutachten nicht mit hinreichender Klarheit, welche Baumängel dem vom Gutachter auch der Höhe nach nicht näher begründeten Sanierungsaufwand zugrunde gelegen hätten. Die Erwähnung der Mängel im Zusammenhang mit der am 7. Dezember 2010 erfolgten Änderung des Kaufvertrages mit der V-GmbH lasse allenfalls erahnen, dass es sich hierbei um die erst nach Abschluss des Vertrages vom 14. Oktober 2008 erkannten Mängel hinsichtlich der Statik und des Brandschutzes handele. Vor diesem Hintergrund erschließe sich nicht, wie der Gutachter den von ihm berücksichtigten Sanierungsaufwand ermittelt habe.

7 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 138 Abs. 4 BewG.

8 Durch Änderungsbescheid vom 18. Februar 2015 hat das FA zur Umsetzung der Entscheidung der Vorinstanz den Grundbesitzwert der Anlage mit 12.269.500 € festgestellt.

9 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 18. Februar 2015 dergestalt abzuändern, dass der Grundbesitzwert für die wirtschaftliche Einheit, mit 5.691.000 € festgestellt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Das Urteil des FG war schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des Feststellungsbescheids vom 21. Juli 2010, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 18. Februar 2015 getreten und nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147; vom 3. Juni 2014 II R 45/12, BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, und vom 22. Juli 2015 II R 15/14, BFH/NV 2015, 1584, jeweils m.w.N.).

12 Einer Zurückverweisung der Sache an das FG nach § 127 FGO bedarf es jedoch nicht, da sich aufgrund des Änderungsbescheids an den zwischen den Beteiligten streitigen Punkten nichts geändert hat (BFH-Urteile vom 12. Januar 2011 II R 30/09, BFH/NV 2011, 755; in BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, und in BFH/NV 2015, 1584). Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, da das finanzgerichtliche Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet (BFH-Urteile in BFHE 245, 374, BStBl II 2014, 806, m.w.N., und in BFH/NV 2015, 1584).

13 III. Die Sache ist spruchreif. Der gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens

gewordene Bescheid vom 18. Februar 2015 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Grundbesitzwert in Höhe von 12.269.500 € für die wirtschaftliche Einheit auf den 21. September 2007 ist zutreffend auf der Grundlage des Einzelnachweises gemäß § 138 Abs. 4 BewG in Gestalt eines Sachverständigengutachtens ermittelt worden. Ein Abzug von Sanierungsaufwand kommt nicht in Betracht.

14 1. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit im Besteuerungszeitpunkt niedriger ist als der nach den §§ 145 bis 149 BewG ermittelte Wert, ist der gemeine Wert als Grundbesitzwert festzustellen (§ 138 Abs. 4 BewG).

15 a) Der Steuerpflichtige trägt für den niedrigeren gemeinen Wert die Nachweislast und nicht nur eine Darlegungs- und Feststellungslast (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 2013 II R 61/11, BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363). Er kann einen Nachweis durch Sachverständigengutachten regelmäßig nur durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken führen (zu § 146 Abs. 7 BewG a.F. BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259).

16 b) Ob das Gutachten den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des FG. Der Nachweis ist erbracht, wenn dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann. Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen werden, wenn und soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung möglich ist (BFH-Urteil vom 5. Mai 2010 II R 25/09, BFHE 230, 72, BStBl II 2011, 203, Rz 18).

17 2. Im Streitfall beträgt der durch den Gutachter ermittelte Wert nach Berichtigung des Fehlers bei der Berechnung der Restnutzungsdauer wie vom FG entschieden 12.269.500 €. Das FG ist mit nachvollziehbaren Gründen insoweit dem Gutachten des Sachverständigen gefolgt. Diese Tatsachenfeststellung durch das FG ist möglich und damit für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO; vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1997 IX R 8/95, BFH/NV 1998, 832, und vom 12. Juli 2016 VII R 14/15, BFH/NV 2017, 58, Rz 16).

18 Der Abzug von Sanierungsaufwand wie im Gutachten des Sachverständigen vom 8. Dezember 2010 vorgenommen scheidet aus. Wie das FG anhand des Sachverständigengutachtens bindend festgestellt hat, ergibt sich daraus nicht mit hinreichender Klarheit, welche Baumängel dem vom Gutachter auch der Höhe nach nicht näher begründeten Sanierungsaufwand zugrunde gelegen haben. Das Gutachten entspricht insoweit nicht den zu stellenden Anforderungen. Vom Sachverständigen zur Ermittlung des gemeinen Werts (§ 9 Abs. 2 BewG) vorgenommene Abschläge müssen objektivierbar und grundstücksbezogen begründet sein, und zwar nicht nur dem Grunde nach, sondern auch hinsichtlich der Höhe (BFH-Urteil in BFHE 230, 72, BStBl II 2011, 203, Rz 18, m.w.N.).

19 Die insoweit im Gutachten vom 8. Dezember 2010 enthaltenen Lücken konnte das FG nicht im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung ohne Sachverständige schließen. Eine hinreichende Substantiierung ergibt sich nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen des FG weder aus der Änderungsvereinbarung vom 7. Dezember 2010 noch aus den sonstigen von der Klägerin vorgelegten Unterlagen.

20 Ob die Baumängel bereits zum Bewertungszeitpunkt 21. September 2007 vorhanden waren und ob sie ggf. bei der Bewertung zu berücksichtigen wären, obwohl sie seinerzeit noch nicht bekannt waren, kann danach auf sich beruhen.

21 3. Ein niedrigerer Grundbesitzwert als 12.269.500 € wird auch nicht durch den Kaufvertrag vom 14. Oktober 2008 und die Änderungsvereinbarung vom 7. Dezember 2010 nachgewiesen.

22 a) Ein niedrigerer gemeiner Wert kann auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden (BFH-Urteil vom 8. Oktober 2003 II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179). Ein zeitnah erzielter Kaufpreis ist regelmäßig ein solcher, der innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommen ist. Grundstücksverkäufe, die eine wesentlich längere Zeit als ein Jahr entfernt liegen, bieten im Allgemeinen keine geeignete Grundlage zur unmittelbaren Ableitung des gemeinen Werts (BFH-Urteil vom 2. Juli 2004 II R 55/01, BFHE 205, 492, BStBl II 2004, 703). Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel nach den wirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage zu verstehen, bei dem die Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern in Wahrung ihrer eigenen Interessen handeln (BFH-Urteil vom 26. April 2006 II R 58/04, BFHE 213, 207, BStBl II 2006, 793, unter III.1.a, m.w.N.).

23 b) Die in den Verträgen vom 14. Oktober 2008 und 7. Dezember 2010 vereinbarten Kaufpreise sind danach nicht zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts geeignet. Die Verträge sind nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen. Vielmehr befand sich die Klägerin nach den vom FG getroffenen Feststellungen aufgrund der Nichterfüllung der vertraglichen Zahlungspflichten der A-KG ihr gegenüber und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der A-KG am 1. September 2008 in einer Notlage. Ihr Betriebsmodell war zusammengebrochen. Die Änderungsvereinbarung vom 7. Dezember 2010 wurde zudem erst mehr als drei Jahre nach dem Bewertungsstichtag (21. September 2007) getroffen und kann schon deshalb nicht zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts herangezogen werden.

24 4. Die Kostenentscheidung folgt für das finanzgerichtliche Verfahren aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und für das Revisionsverfahren aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de