Urteil vom 18. September 2019, II R 13/16

Anwendung von durch den Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssätzen

ECLI:DE:BFH:2019:U.180919.IIR13.16.0

BFH II. Senat

BauGB § 192ff, BauGB § 192, BewG § 188 Abs 2, ImmoWertV § 14 Abs 3, WertV § 11 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. März 2016, Az: 3 K 3009/16

Leitsätze

Durch den Gutachterausschuss ermittelte örtliche Liegenschaftszinssätze sind für die Bewertung von Grundstücken für Zwecke der Erbschaftsteuer geeignet, wenn der Gutachterausschuss bei der Ermittlung die an ihn gerichteten Vorgaben des BauGB sowie der darauf beruhenden Verordnungen eingehalten und die Liegenschaftszinssätze für einen Zeitraum berechnet hat, der den Bewertungsstichtag umfasst . Auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung oder der Veröffentlichung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss kommt es für ihre zeitliche Anwendung nicht an .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23.03.2016 - 3 K 3009/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Miterben des am 08.03.2014 verstorbenen Erblassers. Zum Nachlass gehört ein 1973 mit einem Mietshaus bebautes Grundstück in N. Das Grundstück dient ausschließlich Wohnzwecken. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) betragen der Nettomietpreis 5,35 €/qm und der Bodenrichtwert 220 €/qm.

2 Der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in Berlin (GA) hat u.a. Liegenschaftszinssätze 2012 für Mietwohnhäuser und Mietwohngeschäftshäuser mit einem gewerblichen Anteil bis 70 % am 25.04.2012 beschlossen und am 25.05.2012 veröffentlicht (Amtsblatt --ABl-- Berlin 2015, S. 793). Der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze 2012 wurden Kaufverträge aus den Jahren 2007 bis 2011 mit unterschiedlichen Liegenschaftszinssätzen für 2007 und 2011 einerseits sowie 2008 bis 2010 andererseits zu Grunde gelegt. Die Liegenschaftszinssätze 2015 für Mietwohnhäuser und Mietwohngeschäftshäuser mit einem gewerblichen Mietanteil bis 70 % und mindestens vier Mieteinheiten wurden durch den GA am 12.05.2015 beschlossen und am 05.06.2015 veröffentlicht (ABl Berlin 2015, S. 1207). Sie wurden für das Jahr 2014 berechnet. Bei der Ableitung der Liegenschaftszinssätze 2012 und 2015 bestimmte der GA die Restnutzungsdauer der Gebäude nach den Vorgaben der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV, BGBl I 2010, S. 639).

3 Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 08.03.2014 für Zwecke der Erbschaftsteuer vom 16.01.2015 ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für das Grundstück im Ertragswertverfahren einen Grundbesitzwert von 1.446.354 €. Dabei ging er von einem gesetzlichen Liegenschaftszinssatz von 5 % aus. Die Berliner Senatsverwaltung für Finanzen hatte die Finanzbehörden im Jahr 2014 angewiesen, bei Bedarfsbewertungen im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG) nicht die vom GA herausgegebenen Liegenschaftszinssätze 2012, sondern die gesetzlichen

Liegenschaftszinssätze nach § 188 Abs. 2 Satz 2 Nrn. 1 bis 4 BewG anzuwenden. Der GA habe bei der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze 2012 ein Modell für die Berechnung einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer der Gebäude herangezogen, das auf das Baualter, den Zustand und die Ausstattung des Gebäudes abstelle. Dieses Modell entspreche nicht den Vorgaben des § 185 Abs. 3 BewG, wonach die Restnutzungsdauer grundsätzlich zu ermitteln sei aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus Anlage 22 zum BewG ergebe, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag. Daher seien die durch den GA veröffentlichten Liegenschaftszinssätze nicht geeignet i.S. des § 188 Abs. 2 Satz 2 BewG und in der Folge die gesetzlichen Liegenschaftszinssätze anwendbar.

4 Einspruch und Klage, mit denen die Kläger den Ansatz eines sich aus den Liegenschaftszinssätzen 2012 ergebenden, dort für Kaufverträge aus dem Jahr 2011, interpolierten Liegenschaftszinssatzes von 5,90 % beantragten, blieben erfolglos. Das FG führte in seiner Begründung im Wesentlichen aus, entgegen der Auffassung des FA seien die durch den GA ermittelten Liegenschaftszinssätze heranzuziehen. Anzuwenden seien die Liegenschaftszinssätze 2015 und --entgegen der Auffassung der Kläger-- nicht die Liegenschaftszinssätze 2012. Die Liegenschaftszinssätze 2015 seien für 2014 --das Todesjahr des Erblassers—berechnet worden. Danach betrage der Liegenschaftszinssatz für das Grundstück 3,98 %. Dieser würde im Vergleich zu dem durch das FA herangezogenen Liegenschaftszinssatz von 5 % zu einem höheren Grundbesitzwert führen. Im finanzgerichtlichen Verfahren finde aber eine Verböserung nicht statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 879 veröffentlicht.

5 Mit ihrer Revision machen die Kläger eine Verletzung von §§ 185, 188 Abs. 2 BewG geltend.

6 Die Kläger beantragen,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Grundbesitzwertfeststellungsbescheid vom 16.01.2015 dahingehend zu ändern, dass für das Grundstück auf den 08.03.2014 ein Grundbesitzwert in Höhe von 1.261.624 € festgestellt wird.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts die durch den GA ermittelten Liegenschaftszinssätze 2015 heranzuziehen sind, jedoch mangels Verböserungsmöglichkeit im finanzgerichtlichen Verfahren der durch das FA festgestellte Wert nicht erhöht werden kann.

9 1. Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind gesondert festzustellen (§ 179 der Abgabenordnung) Grundbesitzwerte (§§ 138, 157 BewG), wenn die Werte für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens sind nach § 157 Abs. 3 Satz 1 BewG die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 176 bis 198 BewG zu ermitteln. Mietwohngrundstücke i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 BewG werden nach § 182 Abs. 3 Nr. 1 BewG im Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188 BewG) bewertet. Nach § 184 Abs. 1 BewG ist bei Anwendung des Ertragswertverfahrens der Wert der Gebäude (Gebäudeertragswert) getrennt von dem Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags nach § 185 BewG zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist gemäß § 185 Abs. 1 BewG von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Dieser ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks (§ 186 BewG) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 187 BewG). Der Reinertrag des Grundstücks ist nach § 185 Abs. 2 Satz 1 BewG um den Betrag zu vermindern, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwerts ergibt; dies ergibt den Gebäudereinertrag. Der Verzinsung des Bodenwerts ist nach § 185 Abs. 2 Satz 2 BewG der Liegenschaftszinssatz (§ 188 BewG) zu Grunde zu legen. Der Gebäudereinertrag ist mit dem sich aus der Anlage 21 zum BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Maßgebend für den Vervielfältiger sind der Liegenschaftszinssatz und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 zum BewG ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt (§ 185 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 BewG).

10 a) Nach § 188 Abs. 1 BewG ist Liegenschaftszinssatz der Zinssatz, mit dem der Verkehrswert von Grundstücken im Durchschnitt marktüblich verzinst wird. Anzuwenden sind nach § 188 Abs. 2 Satz 1 BewG die von den

Gutachterausschüssen i.S. der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs (BauGB) ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze. Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, gilt ein Zinssatz von 5 % für Mietwohngrundstücke (§ 188 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 BewG).

11 b) Die Liegenschaftszinssätze sind für eine bestimmte Grundstücksart i.S. des § 181 Abs. 1 BewG und eine bestimmte Lage auf dem Grundstücksmarkt zu ermitteln (vgl. R B § 188 Abs. 2 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011). Unter Grundstücksart i.S. des § 181 Abs. 1 BewG sind u.a. Mietwohngrundstücke zu verstehen (§ 181 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 BewG). Liegenschaftszinssätze können z.B. dann für eine bestimmte Lage auf dem Grundstücksmarkt ermittelt sein, wenn sie für einen bestimmten Stadtbezirk festgelegt worden sind.

12 c) Vom Gutachterausschuss ermittelte Liegenschaftszinssätze sind für die Bewertung von Grundstücken für Zwecke der Erbschaftsteuer geeignet, wenn der Gutachterausschuss bei der Ermittlung die an ihn gerichteten Vorgaben des BauGB sowie der darauf beruhenden Verordnungen eingehalten und die Liegenschaftssätze für einen Zeitraum berechnet hat, der den Bewertungsstichtag umfasst.

13 aa) Die Definition des Liegenschaftszinssatzes in § 188 Abs. 1 BewG entspricht der Definition des Liegenschaftszinssatzes in § 193 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BauGB. Die Liegenschaftszinssätze gehören zu den für die Wertermittlung von Grundstücken erforderlichen Daten i.S. des § 193 Abs. 5 Satz 1 BauGB.

14 bb) Zuständig für die Ermittlung der Liegenschaftszinssätze ist der Gutachterausschuss (§ 193 Abs. 5 Satz 1 BauGB). Er ist eine selbständige, unabhängige Einrichtung, die zur Ermittlung von Grundstückswerten und für sonstige Wertermittlungen gebildet wird (§ 192 Abs. 1 BauGB). Seine Aufgaben sind in § 193 BauGB geregelt. Nach § 193 Abs. 5 Satz 3 BauGB ist der Gutachterausschuss verpflichtet, die für die Wertermittlung von Grundstücken erforderlichen Daten --u.a. die Liegenschaftszinssätze-- den zuständigen Finanzämtern für Zwecke der steuerlichen Bewertung mitzuteilen.

15 cc) Hinsichtlich der für die steuerrechtliche Bewertung maßgebenden Liegenschaftszinssätze bestimmt § 188 Abs. 2 Satz 1 BewG, dass die von den Gutachterausschüssen i.S. der §§ 192 ff. BauGB ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze anzuwenden sind. Das BewG nimmt damit Bezug auf die Ermittlung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss nach den Vorgaben des BauGB und der auf § 199 Abs. 1 BauGB beruhenden, an ihn gerichteten Rechtsverordnungen (Wertermittlungsverordnung --WertV-- i.d.F. bis 30.06.2010, BGBl I 1988, S. 2209; ImmoWertV, die die WertV ab dem 01.07.2010 abgelöst hat --vgl. § 24 ImmoWertV--). Die Gutachterausschüsse haben ihrerseits bei der Wertermittlung die allgemein anerkannten Grundsätze der WertV und der ImmoWertV zu beachten (vgl. zur WertV Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 17.05.2002 - 4 C 6/01, Deutsches Verwaltungsblatt 2002, 1479). Die Übertragung der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze auf eine außerhalb der Steuerverwaltung eingerichtete Stelle, die mit dieser durch die in § 192 Abs. 3 Satz 2 BauGB vorgeschriebene Mitwirkung eines Bediensteten der zuständigen Finanzbehörde mit Erfahrung in der steuerlichen Bewertung von Grundstücken als Gutachter bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte personell verbunden ist, beruht darauf, dass den Gutachterausschüssen aufgrund ihrer besonderen Sachkunde und Erfahrung (§ 192 Abs. 3 Satz 1 BauGB) und ihrer größeren Ortsnähe sowie der in hohem Maße von Beurteilungs- und Ermessenserwägungen abhängigen Wertfindung eine vorgreifliche Kompetenz bei der Ermittlung, Beschließung und Veröffentlichung von Liegenschaftszinssätzen für die steuerliche Bewertung zukommt (vgl. zur Ermittlung von Bodenrichtwerten durch den Gutachterausschuss für die steuerliche Bedarfsbewertung Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.08.2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, Rz 15).

16 dd) Liegenschaftszinssätze sind für die Bewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer geeignet i.S. des § 188 Abs. 2 Satz 2 BewG, selbst wenn der Gutachterausschuss bei deren Ermittlung die Restnutzungsdauer des Gebäudes nach der ImmoWertV und nicht nach dem BewG bestimmt hat.

17 (1) Die bewertungsrechtliche Restnutzungsdauer wird in § 185 Abs. 3 Satz 3 BewG definiert. Sie wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus Anlage 22 zum BewG ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Dabei handelt es sich um den Ansatz einer typisierten wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer für die steuerrechtliche Bewertung (Mannek in Gürsching/Stenger, BewG und VStG, § 185 BewG Rz 29).

18 (2) Für die Ermittlung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss gelten hingegen am streitigen Stichtag die Vorgaben der ImmoWertV (vgl. oben unter II.1.b cc). Nach § 14 Abs. 3 ImmoWertV sind die Liegenschaftszinssätze auf der Grundlage geeigneter Kaufpreise und der ihnen entsprechenden Reinerträge für gleichartig bebaute und genutzte Grundstücke unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer der Gebäude nach

den Grundsätzen des Ertragswertverfahrens zu ermitteln. Im Ertragswertverfahren ist als Restnutzungsdauer die Anzahl der Jahre anzusehen, in denen die baulichen Anlagen bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden können; durchgeführte Instandsetzungen oder Modernisierungen oder unterlassene Instandhaltungen oder andere Gegebenheiten können die Restnutzungsdauer verlängern oder verkürzen (§ 6 Abs. 6 Satz 1 ImmoWertV).

19 (3) § 188 Abs. 2 Satz 1 BewG, der auf von den Gutachterausschüssen i.S. der §§ 192 ff. BauGB ermittelte örtliche Liegenschaftszinssätze verweist, geht davon aus, dass der Gutachterausschuss bei der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze für die Restnutzungsdauer die Bestimmungen der ImmoWertV und nicht § 185 Abs. 3 Satz 3 BewG anwendet.

20 ee) Die Anwendung von Liegenschaftszinssätzen für die Bewertung von Grundstücken für Zwecke der Erbschaftsteuer setzt weiter voraus, dass sie für den Bewertungsstichtag (§ 11 des Erbschaftsteuergesetzes) ermittelt werden. Auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung oder der Veröffentlichung der Liegenschaftszinssätze durch den Gutachterausschuss kommt es für ihre zeitliche Anwendung hingegen nicht an.

21 ff) Sind zum Zeitpunkt der Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Erbschaftsteuer den Finanzbehörden keine geeigneten Liegenschaftszinssätze mitgeteilt worden --etwa weil die durch den Gutachterausschuss berechneten und den Finanzbehörden übermittelten Liegenschaftszinssätze nicht den Wertermittlungsstichtag umfassen--, sind die gesetzlichen Liegenschaftszinssätze nach § 188 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 4 BewG heranzuziehen.

22 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass nach dem Verbot der Schlechterstellung im finanzgerichtlichen Verfahren (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1997 - X R 146/94, BFH/NV 1998, 961) aufgrund dessen Rechtsschutzfunktion (Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 96 Rz 51, m.w.N.) der durch das FA festgestellte Grundbesitzwert nicht zu Lasten der Kläger zu ändern war.

23 a) Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Liegenschaftszinssätze 2015 (dort die Tabelle 18 mit Erläuterungen) der Wertermittlung zu Grunde zu legen waren. Sie wurden für die zutreffende Grundstücksart --Mietwohngrundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 BewG--, den Stadtbezirk N und das Jahr 2014, das den Bewertungsstichtag 08.03.2014 umfasst, ermittelt. In der Tabelle 18 ist für die Baujahre ab 1970 und für den Bezirk , in dem das Grundstück der Kläger liegt, ausdrücklich angeführt, dass die Liegenschaftszinssätze für das Jahr 2014 und für Objekte ohne gewerblichen Mietanteil berechnet wurden. Sie sind nicht deshalb ungeeignet i.S. des § 188 Abs. 2 Satz 2 BewG, weil der GA die Restnutzungsdauer gemäß § 6 Abs. 6 Satz 1 ImmoWertV ermittelt hat.

24 b) Das FG hat im Streitfall einen Liegenschaftszinssatz von 3,98 % zu Grunde gelegt. Die Berechnung dieses Zinssatzes ist unter den Beteiligten nicht streitig. Der im Verhältnis zu dem gesetzlichen Zinssatz von 5 % niedrigere Liegenschaftszinssatz führt zum Abzug eines geringeren Bodenwerts (vgl. § 185 Abs. 2 Satz 1 BewG) und deshalb zu einem höheren Gebäudeertragswert sowie einen höheren Grundbesitzwert. Eine Erhöhung des Grundbesitzwerts ist in dem von den Klägern angestrengten gerichtlichen Verfahren aufgrund des Verböserungsverbots jedoch nicht möglich.

25 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de