Urteil vom 05. Dezember 2019, II R 9/18

Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Sachverständigengutachten

ECLI:DE:BFH:2019:U.051219.IIR9.18.0

BFH II. Senat

BewG § 198, BewG § 151, BewG § 157, BewG § 9, GewO § 36, GewO § 36a, AkkStelleG § 1, AkkStelleGBV § 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. Januar 2018, Az: 3 K 3178/17

Leitsätze

1. § 198 BewG eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen, als er sich aus den typisierenden Bewertungsvorschriften des BewG ergäbe. Die Nachweislast geht über die Darlegungs- und Feststellungslast hinaus.

2. Soll der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch Vorlage eines Gutachtens erbracht werden, muss das Gutachten entweder durch den örtlich zuständigen Gutachterausschuss oder einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erstellt sein (Anknüpfung an das Senatsurteil vom 11.09.2013 - II R 61/11, BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363; gegen die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.02.2014).

3. Ob das Gutachten den Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des FA und des FG. Der Nachweis ist erbracht, wenn dem Gutachten ohne weitere Beweiserhebung, insbesondere Einschaltung weiterer Sachverständiger, gefolgt werden kann.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17.01.2018 - 3 K 3178/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Mit notariellem Vertrag vom 01.03.2016 übertrug die bisherige Eigentümerin ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück in B im Wege der Schenkung an die Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu Anteilen von 6/10 (Klägerin zu 2.) und zweimal 2/10 (Kläger zu 1. und 3.). Der Grundbesitz war belastet mit einem in Abt. II des Grundbuchs eingetragenen lebenslangen Wohnrecht für Dritte.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheiden vom 16.12.2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 01.03.2016 für Zwecke der Schenkungsteuer den Grundbesitzwert auf 456.578 € und die entsprechenden Anteile der Kläger fest. Für die Berechnung legte das FA die Bodenrichtwerte und die Vergleichsfaktoren des Gutachterausschusses zugrunde. Im Einspruchsverfahren erklärte sich das FA bereit, die anzusetzende Bruttogrundfläche zu reduzieren und einen Grundbesitzwert von 440.100 € anzusetzen. Im Hinblick auf weitere Differenzen legten die Kläger ein Verkehrswertgutachten des C vor. Dieser ermittelte auf den 01.03.2016 einen Verkehrswert in Höhe von 330.000 € als gewogenes Mittel aus Sachwertverfahren und Ertragswertverfahren.

3 C ist seit 1987 als Architekt bei der Architektenkammer B registriert. Seit dem 24.06.2000 verfügt er zudem über ein

unbefristetes Zertifikat als "Sachverständiger für Wertermittlung und Baukostenplanung", das den Klägern zufolge den Maßgaben des Gesetzes über die Akkreditierungsstelle (Akkreditierungsstellengesetz --AkkStelleG--) vom 31.07.2009 (BGBl I 2009, 2625) und der Verordnung über die Beleihung der Akkreditierungsstelle nach dem Akkreditierungsstellengesetz (AkkStelleG-Beleihungsverordnung --AkkStelleGBV--) vom 21.12.2009 (BGBl I 2009, 3962) für die Durchführung von Zertifizierungen nach DIN EN ISO/IEC 17024:2012 entsprechen soll.

4 Mit Einspruchsentscheidungen vom 15.08.2017 setzte das FA den Grundstückswert auf insgesamt 373.000 € herab und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück. Es folgte der Methode und den Wertansätzen des Gutachtens mit Ausnahme des Bodenwerts. C hatte den Bodenwert mit Rücksicht auf die tatsächliche Geschossflächenzahl (GFZ) reduziert, während das FA die maximal mögliche Grundstücksausnutzung für zutreffend erachtete.

5 Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) erachtete die subjektive Klagehäufung der drei Feststellungsbeteiligten nach wechselseitigem Verzicht auf die Beachtung des Steuergeheimnisses gemäß § 59 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 60 der Zivilprozessordnung (ZPO) für zulässig, die Klagen in der Sache jedoch für unbegründet. Das FA habe zunächst zutreffend den Wert nach Maßgabe der §§ 177, 180, 181 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, 182 Abs. 2 Nr. 3, 183 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) errechnet. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG sei den Klägern nicht gelungen. C sei nicht öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger, sein Gutachten daher nach Maßgabe des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11.09.2013 - II R 61/11 (BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363) nicht als Nachweis zulässig. Eine Zertifizierung nach dem AkkStelleG und der AkkStelleGBV stehe dem nicht gleich. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 825 veröffentlicht.

6 Mit der Revision machen die Kläger geltend, selbst das FA habe das Gutachten dem Grunde nach als Nachweis akzeptiert. Das BFH-Urteil in BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363 stelle eine unangemessene Einschränkung der Nachweismöglichkeiten dar. In der Sache sei der durch C ermittelte Bodenrichtwert korrekt, da eine höhere GFZ nicht erreicht werden könne. Das Aufstocken sei technisch unmöglich, Abriss und Neubau wegen der Belastung in Abt. II des Grundbuchs ebenfalls unmöglich.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und unter Änderung der Bescheide vom 16.12.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2017 den Grundbesitzwert auf den 01.03.2016 mit 330.000 € festzustellen.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Durch das Gutachten sei die tatsächliche Unmöglichkeit, die zulässige GFZ auszunutzen, nicht nachgewiesen. Zudem sei in der Regel in Ein- und Zweifamilienhausgebieten mit einer lagetypischen GFZ unter 0,8 eine Abhängigkeit des Bodenwerts von der GFZ nicht nachweisbar.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass bei der Wertfeststellung nach § 12 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.V.m. §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 157 BewG der bewertungsrechtlich typisierte Wert anzusetzen ist. Das Gutachten des C kann nicht zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts dienen, da C nicht öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger ist.

11 1. Der Wert eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks ist in erster Linie gemäß §§ 157 Abs. 3 Satz 1, 177, 180 Abs. 1 Satz 1, 181 Abs. 1 Nr. 1, 182 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 BewG nach dem typisierten Vergleichswertverfahren zu ermitteln. Demgegenüber lässt § 198 BewG unter bestimmten Voraussetzungen den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG) zu.

12 a) Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert, so ist dieser Wert anzusetzen (§ 198 Satz 1

BewG). Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten grundsätzlich die auf Grund des § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs erlassenen Vorschriften (§ 198 Satz 2 BewG).

13 b) Die nach dieser Vorschrift dem Steuerpflichtigen zugewiesene Nachweislast geht über die reine Darlegungs- und Feststellungslast hinaus. Wie der Nachweis zu erbringen ist, regelt die Vorschrift nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss der Steuerpflichtige den Nachweis selbst erbringen, etwa durch Vorlage eines geeigneten Gutachtens. Ob das Gutachten den Nachweis erbringt, unterliegt insoweit der freien Beweiswürdigung durch das FA und ggf. das FG, als zu prüfen ist, ob der Nachweis gelungen ist. Dies setzt voraus, dass dem Gutachten ohne weitere Aufklärungs- und Ermittlungsmaßnahmen gefolgt werden kann. Der Nachweis kann nicht dadurch geführt werden, dass der Steuerpflichtige die Beweiserhebung, etwa durch gerichtliche Einholung eines Sachverständigengutachtens, beantragt (BFH-Urteil vom 10.11.2004 - II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259, unter II.1.c; BFH-Beschluss vom 25.03.2009 - II B 62/08, BFH/NV 2009, 1091, unter II.1.a, m.w.N., zu der Vorläufervorschrift des § 198 BewG, § 146 Abs. 7 BewG a.F.). Das vorzulegende Gutachten ist als Privatgutachten urkundlich belegtes Parteivorbringen. Der Nachweis verlangt, dass es der Bestellung weiterer Sachverständiger nicht mehr bedarf, da andernfalls die Nachweislast auf eine Darlegungs- und Feststellungslast reduziert würde (vgl. BFH-Urteile in BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259, unter II.2.a bis c, und vom 03.12.2008 - II R 19/08, BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, unter II.1.).

14 2. Abgesehen von dem Fall des zeitnahen Verkaufs (dazu BFH-Urteil vom 30.01.2019 - II R 9/16, BFHE 263, 267, BStBl II 2019, 599, Rz 21) kommt als Nachweis grundsätzlich nur die Vorlage des Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. der §§ 36, 36a der Gewerbeordnung (GewO) in Betracht.

15 a) Der BFH hatte in früherer Rechtsprechung formuliert, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich frei in der Wahl der Mittel zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts sei. § 146 Abs. 7 BewG (a.F.) enthalte insoweit keine Einschränkungen. Neben einem Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken hatte der BFH auch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis als Nachweis zugelassen (vgl. BFH-Urteil vom 08.10.2003 - II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179, unter II.1.a). Er hat dies unter Hinweis auf die Funktion der Nachweislast zeitnah dahin eingegrenzt, dass --abgesehen vom Verkaufsfalle-- der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 146 Abs. 7 BewG (a.F.) regelmäßig nur durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen "für die Bewertung von Grundstücken" geführt werden könne (BFH-Urteil in BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259, unter II.2.), das der freien Beweiswürdigung des FA und ggf. der Gerichte unterliege (BFH-Urteil in BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, unter II.1.).

16 b) In neuerer Rechtsprechung hat der BFH --weiterhin unter Berufung auf die Funktion der Nachweislast-- verlangt, dass es sich bei dem Sachverständigen um einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen handele. Bei Gutachten anderer Personen müsse das FG zunächst Feststellungen zur fachlichen Eignung dieser Personen treffen und sich zur Überprüfung der Feststellungen ggf. eines weiteren Sachverständigen bedienen (BFH-Urteil in BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363, Rz 31, 35; ebenso jüngst BFH-Urteil vom 25.04.2018 - II R 47/15, BFHE 262, 157, BStBl II 2019, 144, Rz 21). Den hierzu keine ausdrücklichen Ausführungen enthaltenden BFH-Urteilen vom 15.03.2017 - II R 10/15 (BFH/NV 2017, 1153, Rz 4, 15) und vom 24.10.2017 - II R 40/15 (BFHE 260, 80, BStBl II 2019, 21, Rz 2, 12f) lagen Sachverhalte zugrunde, in denen die jeweils umstrittenen Gutachten von öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen gefertigt worden waren.

17 c) Die Finanzverwaltung wendet das BFH-Urteil in BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363 nicht an. Mit gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.02.2014 zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts; Berücksichtigung von Sachverständigengutachten zum Nachweis eines niedrigeren Grundbesitzwerts (BStBl I 2014, 808) hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass die Finanzverwaltung an ihrer Auffassung (zum Ausdruck gekommen in R B 198 Abs. 3 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011) festhalte, dass der Steuerpflichtige den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts regelmäßig durch ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erbringen könne. Dies gelte nicht zuletzt aus verfassungs- und europarechtlichen Gründen, insbesondere für inhaltlich mängelfreie Gutachten eines nach der DIN EN ISO/IEC 17024 zertifizierten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken.

18 d) Der BFH hält daran fest, dass der Nachweis i.S. des § 198 BewG, soweit er durch ein Gutachten geführt werden soll, das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen voraussetzt. Soweit die Finanzverwaltung zugunsten der Steuerpflichtigen auch andere Gutachten dem Grunde nach berücksichtigt, bindet dies die Gerichte nicht (dazu BFH-Urteil vom 24.08.2016 - X R 11/15, BFH/NV 2017, 300, Rz 26).

19 aa) Das Gutachten eines Sachverständigen ist nur zum Nachweis geeignet, wenn es sich um ein fachlich in besonderer Weise qualifiziertes Gutachten handelt. Nur damit kann der Bedeutung der Nachweislast im Unterschied zur Darlegungs- und Feststellungslast (s.o. unter II.1.b) genügt werden. Einerseits kann jedes von dem Beteiligten vorgelegte Gutachten prozessrechtlich lediglich Beteiligtenvorbringen sein. Der Beweis nach § 92 der Abgabenordnung bzw. §§ 81, 82 FGO (i.V.m. den jeweiligen Vorschriften der ZPO), den der Steuerpflichtige antritt und das Gericht erhebt, entspricht gerade nicht dem Nachweis in diesem Sinne. Andererseits ist häufig das Beteiligtenvorbringen nicht in dem Sinne nachweisgeeignet, dass ihm ohne weitere Beweiserhebung gefolgt werden könnte. Wenn über die Tragfähigkeit dieses Vorbringens wiederum Beweis erhoben werden müsste, bestünde kein Unterschied mehr zur Darlegungs- und Feststellungslast.

20 bb) Nur das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i.S. der §§ 36, 36a GewO bietet eine erhöhte Wahrscheinlichkeit dafür, dass weitere Beweiserhebungen entbehrlich sind. Diese verfügen über eine Doppelqualifikation, nämlich in fachlicher und persönlicher Hinsicht. Die öffentliche Bestellung von Sachverständigen nach § 36 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 GewO setzt einerseits u.a. den Nachweis besonderer Sachkunde und das Fehlen von Bedenken gegen die Eignung voraus. Nach § 36 Abs. 1 Satz 2 GewO sind sie andererseits darauf zu vereidigen, dass sie ihre Sachverständigenaufgaben unabhängig, weisungsfrei, persönlich, gewissenhaft und unparteiisch erfüllen und ihre Gutachten entsprechend erstatten werden. Diese Sachverständigen vereinen damit eine über den Sachkundenachweis belegte Fachkompetenz mit einer über die Vereidigung bewirkten besonderen persönlichen Verpflichtung auf die Integrität ihrer gutachterlichen Arbeit. Demgegenüber ist die allgemeine Bezeichnung "Sachverständiger für ..." nicht gesetzlich verankert und deshalb auch nicht besonders geschützt.

21 Der BFH verkennt nicht, dass im Einzelfall auch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen unzureichend sein kann, dass umgekehrt auch ein Gutachten eines nicht öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen fachlich beanstandungsfrei und integer sein kann. Er erachtet es jedoch für eine zulässige Typisierung, an die öffentliche Bestellung und Vereidigung eine entsprechende Vermutung zu knüpfen.

22 cc) Das FG hat zu Recht ausgeführt, dass sich aus dem AkkStelleG und der AkkStelleGBV nichts Abweichendes ergibt. Eine durch eine akkreditierte Stelle durchgeführte Zertifizierung ist nicht deckungsgleich mit dem durch § 36 GewO nachgewiesenen fachlichen und persönlichen Profil. Die Berücksichtigung der in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum erworbenen Qualifikationen wird durch § 36a GewO gewährleistet.

23 dd) Dies bedeutet nicht, dass das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen bereits den Beweis der inhaltlichen Richtigkeit in sich trüge. FA und FG haben auch ein solches Gutachten inhaltlich zu prüfen, zu würdigen und ggf. Lücken zu schließen, wenn und soweit dies ohne weitere Beweiserhebung, insbesondere ohne weitere Sachverständige, im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung möglich ist (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2017, 1153, Rz 16, m.w.N., und in BFHE 260, 80, BStBl II 2019, 21, Rz 12).

24 3. Da C nicht öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger ist, kann sein Gutachten nicht zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG herangezogen werden. Die Wertermittlung ist nach dem typisierten Vergleichswertverfahren des BewG vorzunehmen. Soweit das FA hiervon bereits nach unten abgewichen ist, hat es wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots hiermit sein Bewenden.

25 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

26 5. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de