

Urteil vom 24. August 2022, II R 14/20

Grundstückswertermittlung bei Existenz eines zeitnahen Kaufpreises

ECLI:DE:BFH:2022:U.240822.IIR14.20.0

BFH II. Senat

BewG § 9, BewG § 177, BewG § 182 Abs 2 Nr 3, BewG § 182 Abs 4 Nr 1, BewG § 183 Abs 1 S 1, BewG § 183 Abs 1 S 2, BewG § 198 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 26. Mai 2020, Az: 11 K 3447/19 BG

Leitsätze

1. Bei der Bewertung eines Grundstücks für Zwecke der Schenkungsteuer sind bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens vorrangig die von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreise heranzuziehen.
2. Liegen keine vom Gutachterausschuss ermittelten Vergleichspreise vor, kann sich der Vergleichspreis nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück ergeben.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.05.2020 - 11 K 3447/19 BG wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen trägt der Kläger.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wendete der Beigeladenen, seiner Tochter, aufgrund Schenkungsvertrags vom xx.03.2017 einen Betrag in Höhe von 920.000 € zuzüglich Notarkosten und Gerichtskosten sowie der anfallenden Grunderwerbsteuer für den Erwerb bestimmter Grundstücke zu. Die auf die Schenkung entfallende Schenkungsteuer sollte laut Vertrag der Kläger übernehmen. Die Beigeladene erwarb die entsprechenden, mit einem freistehenden Einfamilienhaus bebauten Grundstücke aufgrund Kaufvertrags vom xx.03.2017 zum Kaufpreis von 920.000 €.
- 2 In seiner Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ermittelte der Kläger den Grundbesitzwert im Sachwertverfahren mit 518.403 €. Durch Bescheid vom xx.09.2019 stellte das FA im Wege des Vergleichswertverfahrens einen Grundbesitzwert in Höhe von 920.000 € fest. Dafür zog es den tatsächlich gezahlten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück heran. Vergleichspreise für vergleichbare Grundstücke oder Vergleichsfaktoren konnte der Gutachterausschuss für das zu bewertende Grundstück nicht mitteilen.
- 3 Mit seinem Einspruch machte der Kläger geltend, der Grundbesitzwert könne nicht im Vergleichswertverfahren bestimmt werden, da Vergleichspreise für mehrere Grundstücke und damit eine Abbildung der Marktsituation nicht vorlägen. Ein einzelner Verkaufspreis könne sich nur im Rahmen von § 198 des Bewertungsgesetzes (BewG) als Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FA habe den Grundbesitzwert zu Recht im Vergleichswertverfahren festgestellt. Der Wortlaut des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG

verlange zwar die Heranziehung von "Grundstücken". Die Verwendung eines Begriffs im Plural bedeute aber nicht zwingend, dass tatsächlich mehrere Gegenstände der genannten Art vorliegen müssten, sondern könne auch als Oberbegriff gemeint sein. Je mehr das verkaufte Grundstück mit dem zu bewertenden Grundstück übereinstimme, desto eher sei eine größere Stichprobe von verkauften Grundstücken zur Ermittlung eines Vergleichswerts entbehrlich. Ebenso wie der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG durch einen zeitnahen Verkaufspreis geführt werden könne, solle auch § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG den gemeinen Wert möglichst genau abbilden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1197 veröffentlicht.

- 5 Mit der Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 182 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 4 Nr. 1 BewG geltend. Eine Bewertung im Vergleichswertverfahren sei nicht zulässig. Nach dem Wortlaut des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG, seinem Sinn und Zweck sowie der Gesetzesbegründung sei Voraussetzung für eine Anwendung des Vergleichswertverfahrens, dass eine ausreichende Anzahl von Verkaufspreisen für Vergleichsgrundstücke vorliege. Dafür sei der Kaufpreis anderer Grundstücke heranzuziehen. Wie die Bewertung bebauter Grundstücke zu erfolgen habe, sei in typisierten Verfahren geregelt. Einen Rückgriff auf einen einzelnen Verkaufspreis sehe lediglich § 198 BewG vor.
- 6 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom xx.11.2019 aufzuheben und den Bescheid vom xx.09.2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts in der Weise zu ändern, dass der Grundbesitzwert in Höhe von 518.403 € festgestellt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Das FA führt im Wesentlichen aus, das maßgebliche Bewertungsziel sei der gemeine Wert der Steuerobjekte. Der wie hier im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das Bewertungsobjekt erzielte Kaufpreis liefere den sichersten Anhaltspunkt für diesen Wert. Aus § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG ergebe sich nicht, dass zwingend auch Preise für andere Grundstücke zu berücksichtigen seien.
- 9 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt und sich zur Sache auch nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass das FA den Grundbesitzwert für das vom Kläger im Wege der mittelbaren Grundstücksschenkung zugewandte Grundstück richtig mit 920.000 € festgestellt hat.
- 11 1. Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Nach § 12 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert, und --bei mehreren Beteiligten-- gesondert und einheitlich (§ 154 Abs. 1 Satz 2 BewG) festzustellen, wenn die Werte u.a. für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer von Bedeutung sind. Die Grundbesitzwerte sind nach § 157 Abs. 3 Satz 1 BewG für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens, zu denen der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör gehören (§ 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG), unter Anwendung der §§ 159 und 176 bis 198 BewG zu ermitteln.
- 12 2. Die Bewertung des Grundvermögens vollzieht sich im typisierten Verfahren und erlaubt nur zugunsten des Steuerpflichtigen den unmittelbaren Rückgriff auf den gemeinen Wert im Rahmen von § 198 BewG.
- 13 a) Nach § 177 BewG ist den Bewertungen nach den §§ 179 und 182 bis 196 BewG der gemeine Wert (§ 9 BewG) zugrunde zu legen. Der gemeine Wert bestimmt sich durch den Preis, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts im normalen Geschäftsbetrieb bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 9 Abs. 2 Satz 1 BewG).
- 14 Die Vorschrift ist ein Programmsatz. Sie verankert das angestrebte Bewertungsziel auf der gesetzlichen Ebene (Mannek in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 177 Rz 2) und setzt verfassungsrechtliche Vorgaben um. Die Bewertung des anfallenden Vermögens bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage muss wegen der dem Erbschaftsteuerrecht zugrunde liegenden

Belastungsentscheidung des Gesetzgebers, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs zu besteuern, einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet sein. Die Bewertungsmethoden müssen gewährleisten, dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, Leitsatz 2.a).

- 15** b) Soweit der gemeine Wert des Grundvermögens zu ermitteln ist, geschieht das grundsätzlich anhand der typisierenden Bewertungsregeln in §§ 179 und 182 bis 196 BewG.
- 16** Diese Bewertungssystematik entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Der Gesetzgeber ist in der Wahl der Methode, derer er sich zur Bestimmung des gemeinen Werts von Vermögensgegenständen bedient, grundsätzlich frei. Insbesondere kann er die Wertermittlungsregelungen unter Berücksichtigung der Erfordernisse eines praktikablen Steuererhebungsverfahrens sowie der gesetzessystematisch notwendigen Typisierungen und Pauschalierungen ausgestalten, solange der gemeine Wert annähernd erreicht wird (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.3.b bb).
- 17** c) Diese Vorgaben hat der Gesetzgeber durch die in §§ 179 und 182 bis 196 BewG vorgesehenen Bewertungsmethoden für einzelne Grundstücksarten umgesetzt (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.07.2018 - II B 122/17, BFHE 262, 163, BStBl II 2018, 660, Rz 19). Sie enthalten keinen generellen Vorrang tatsächlich erzielter Verkaufspreise. Der vereinbarte Kaufpreis kann lediglich im Rahmen des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Die typisierenden Bewertungsmethoden gelten daher grundsätzlich auch dann, wenn das zu bewertende Grundstück in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag am Markt zu fremdüblichen Bedingungen erworben oder veräußert wurde. Gleichwohl hat sich die Auslegung der §§ 179 und 182 bis 196 BewG am gemeinen Wert zu orientieren (§ 177 BewG i.V.m. § 9 BewG). In diesem Zusammenhang kann daher ein zeitnah zum Bewertungsstichtag erzielter Kaufpreis von Bedeutung sein (s. unten II.4.b).
- 18** 3. Die Bewertungsmethode für bebaute Grundstücke (§ 180 BewG) ist von der Grundstücksart (§ 181 Abs. 1 BewG) abhängig. Nach § 182 Abs. 2 Nr. 3 BewG sind Ein- und Zweifamilienhäuser grundsätzlich im Vergleichswertverfahren zu bewerten. Nur wenn kein Vergleichswert oder keine Vergleichsfaktoren vorliegen, sind sie im Sachwertverfahren zu bewerten (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG).
- 19** a) Bei Anwendung des Vergleichswertverfahrens sind nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG Kaufpreise von Grundstücken heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (Vergleichsgrundstücke). Grundlage sind vorrangig die von den Gutachterausschüssen i.S. der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs mitgeteilten Vergleichspreise (§ 183 Abs. 1 Satz 2 BewG). Anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke können nach § 183 Abs. 2 Satz 1 BewG von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere Flächeneinheiten des Gebäudes, ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren herangezogen werden.
- 20** b) Der Vorrang einer Auskunft des Gutachterausschusses basiert auf dessen besonderer Sach- und Fachkenntnis, der größeren Ortsnähe sowie dessen Kompetenz bei der in hohem Maße von Beurteilungs- und Ermessenserwägungen abhängigen Wertfindung (vgl. zur Ermittlung von Bodenrichtwerten: BFH-Urteil vom 25.08.2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205, Rz 15). Erst wenn der Gutachterausschuss keine Vergleichspreise oder Vergleichsfaktoren mitteilt, ist der Rückgriff auf andere Berechnungsgrundlagen und -methoden möglich (vgl. BTDrucks 16/11107, S. 17; Niedersächsisches FG, Urteil vom 07.12.2017 - 1 K 219/15, EFG 2018, 619, Rz 26; Kreuziger/Schaffner/Stephany/Schaffner, 5. Aufl., BewG § 183 Rz 3; Mannek in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 182 BewG Rz 13, § 183 Rz 14, 21; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 183 Rz 10; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 182 BewG Rz 23, Stand 01.02.2020).
- 21** 4. Liegen weder vom Gutachterausschuss ermittelte Vergleichspreise noch Vergleichsfaktoren vor, kann sich der Vergleichspreis nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG auch aus einem zeitnah zum Bewertungsstichtag vereinbarten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück ergeben.
- 22** a) Die Anwendung des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG ist nicht ausgeschlossen, wenn die Gutachterausschüsse keine Vergleichspreise für das zu bewertende Grundstück mitteilen können. Das ergibt sich aus dem Zusatz "vorrangig" in § 183 Abs. 1 Satz 2 BewG. Danach sind Grundlage zunächst die von den Gutachterausschüssen ermittelten und mitgeteilten Vergleichspreise. Liegen solche nicht vor, steht dies einer Ermittlung von Vergleichspreisen durch das für die Bewertung zuständige Finanzamt nach § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG nicht entgegen.

- 23** b) Ein Vergleichspreis lässt sich auch aus der Veräußerung eines einzelnen Grundstücks ableiten. Das gilt auch dann, wenn dieses Grundstück das zu bewertende Grundstück selbst ist.
- 24** Der Wortlaut des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG spricht zwar von "Vergleichsgrundstücken" im Plural. Daraus folgt jedoch nicht zwingend, dass stets mehrere Grundstücke den Vergleichspreis bilden müssen. Ist zeitnah zum Bewertungsstichtag ein Kaufpreis für ein (einzelnes) Vergleichsgrundstück gezahlt worden, das mit dem zu bewertenden Grundstück hinsichtlich seiner den Wert beeinflussenden Merkmale hinreichend übereinstimmt, so kann dieser Kaufpreis für die Bewertung als Vergleichspreis herangezogen werden. Voraussetzung ist, dass der Kaufpreis unter fremden Dritten unter marktüblichen Bedingungen vereinbart wurde.
- 25** Vergleichsgrundstück in diesem Sinne kann auch das zu bewertende Grundstück selbst sein. Der Wortlaut des § 183 Abs. 1 Satz 1 BewG steht dem nicht entgegen. Vorrangig soll danach der Grundbesitzwert des zu bewertenden Grundstücks zwar aus Kaufpreisen anderer Vergleichsgrundstücke oder aus Vergleichsfaktoren abgeleitet werden. Sind solche jedoch nicht vorhanden, kann auch ein zeitnah zum Bewertungsstichtag erzielter Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück herangezogen werden. Das folgt aus der auch für § 183 BewG geltenden Orientierung am gemeinen Wert (§ 177 Abs. 1 BewG). Der zeitnah und unter fremden Dritten vereinbarte Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück bildet mangels weiterer Vergleichspreise eine ausreichende Grundlage für die Bewertung im Vergleichswertverfahren. Ein Rückgriff auf das Sachwertverfahren, der nur dann zulässig ist, wenn kein Vergleichswert vorliegt (§ 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG), ist in diesen Fällen weder erforderlich noch geboten. Dem Steuerpflichtigen bleibt es unbenommen, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen (§ 198 Abs. 1 BewG).
- 26** 5. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind das FG und das FA im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall für die Bewertung des im Wege der mittelbaren Schenkung zugewandten Grundstücks der Kaufpreis heranzuziehen ist. Kaufpreise aus anderen Vergleichsgrundstücken oder Vergleichsfaktoren konnten vom Gutachterausschuss nicht mitgeteilt werden. Der Kaufpreis wurde in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag unter fremden Dritten vereinbart. Anhaltspunkte dafür, dass dieser Kaufpreis nicht marktüblichen Bedingungen entsprach, bestehen nicht. Der Kläger hat auch weder vorgetragen noch nachgewiesen (§ 198 Abs. 1 BewG), dass der gemeine Wert niedriger sei als der gezahlte Kaufpreis.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de