

## Urteil vom 25. April 2018, II R 47/15

### Kein Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts durch den Bilanzansatz oder durch Ableitung aus dem Kaufpreis für einen Gesellschaftsanteil

ECLI:DE:BFH:2018:U.250418.IIR47.15.0

BFH II. Senat

BewG § 99 Abs 1 Nr 1, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 1, BewG § 151 Abs 5 S 1, BewG § 157 Abs 1, BewG § 157 Abs 2, BewG § 157 Abs 3, BewG § 181 Abs 1 Nr 4, BewG § 181 Abs 6, BewG § 182 Abs 3 Nr 2, BewG § 198, GrEStG § 8 Abs 2 S 1 Nr 3, BauGB § 194ff

vorgehend FG Münster, 11. Februar 2015, Az: 3 K 336/14 F

### Leitsätze

1. Für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines zum Vermögen einer Gesellschaft gehörenden Grundstücks reicht der Wertansatz des Grundstücks in der Bilanz der Gesellschaft nicht aus .
2. Der Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts kann regelmäßig auch nicht durch Ableitung aus dem Kaufpreis für einen Gesellschaftsanteil geführt werden .

### Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12. Februar 2015 3 K 336/14 F aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten bis zum Ergehen des Änderungsbescheids vom 8. März 2016 tragen der Kläger zu 84 % und der Beklagte zu 16 %.

Die nach diesem Zeitpunkt entstandenen Kosten trägt der Kläger.

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war zusammen mit K zu je 50 % an einer GbR beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der GbR befand sich ein vermietetes Grundstück.
- 2 Das bebaute Grundstück war in der Bilanz der GbR zum 31. Dezember 2010 einschließlich der Betriebsvorrichtungen mit 2.810.254,90 € aktiviert. Als weitere Aktiva waren u.a. die Betriebs- und Geschäftsausstattung mit ca. 39.000 €, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände mit ca. 326.000 € sowie Kassenbestand, Guthaben u.ä. mit ca. 160.000 € ausgewiesen. Dem standen Rückstellungen von ca. 89.000 €, Verbindlichkeiten von ca. 3.004.000 €, passive Rechnungsabgrenzungsposten von ca. 35.000 € sowie sonstige Passiva (Verrechnungskonto) von ca. 225.000 € gegenüber. Die Bilanzsumme betrug 3.353.953,01 €.
- 3 Darüber hinaus waren der Kläger und K zu je 50 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 23. Dezember 2010 verkaufte und übertrug K seine Anteile an der GbR in Höhe von 44 % an den Kläger sowie in Höhe von 6 % an die GmbH. Als Kaufpreis war --entsprechend dem Kapitalkonto des K-- ein Betrag von 100 € vereinbart. Gleichzeitig verpflichtete sich K, seine Anteile an der GmbH für 78.000 € an den Kläger zu verkaufen.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging aufgrund dieser Vereinbarung von einer Vereinigung der GbR-Anteile in der Person des Klägers zum 23. Dezember 2010 aus. In der Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts für das Grundstück der GbR beantragte der Kläger, den bilanzierten Buchwert von 2.810.254,90 € als nachgewiesenen niedrigeren Wert des Grundstücks anzusetzen.
- 6 Mit Bescheid vom 6. Dezember 2013 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 23. Dezember 2010 für Zwecke der Grunderwerbsteuer ermittelte das FA den Wert des Grundstücks nach dem Ertragswertverfahren und stellte ihn mit 3.493.000 € fest. Der Einspruch, mit dem sich der Kläger gegen die Höhe des festgestellten Grundbesitzwerts wandte, blieb ohne Erfolg.
- 7 Mit seiner Klage machte der Kläger geltend, er habe über den GbR-Anteil das Grundstück erworben. Der Wert des Grundstücks ergebe sich aus dem Bilanzansatz bei der GbR ohne Betriebsvorrichtungen. Die Bilanzansätze für alle Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen der GbR seien auch der Bemessung des Kaufpreises für den GbR-Anteil zugrunde gelegt worden. Das Finanzgericht (FG) wies mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2046 veröffentlichten Urteil die Klage ab.
- 8 Im Rahmen des Revisionsverfahrens hat das FA wegen der Neufassung des § 8 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 2015 (BGBl I 2015, 1834) am 8. März 2016 einen geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 23. Dezember 2010 für Zwecke der Grunderwerbsteuer erlassen und nunmehr einen Grundbesitzwert von 3.380.164 € festgestellt.
- 9 Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 198 des Bewertungsgesetzes (BewG).
- 10 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 23. Dezember 2010 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 8. März 2016 zu ändern und den Grundbesitzwert auf 2.788.865 € festzustellen.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 12 Das Urteil des FG war 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 6. Dezember 2013, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 8. März 2016 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. März 2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153, m.w.N.).
- 13 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-Urteil in BFH/NV 2017, 1153, Rz 12). 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-Urteil in BFH/NV 2017, 1153, Rz 12).

### III.

- 14 Die Sache ist spruchreif. Der gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordene Bescheid vom 8. März 2016 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Grundbesitzwert in Höhe von 3.380.164 € wurde zutreffend nach dem Ertragswertverfahren ermittelt. Ein niedrigerer Grundbesitzwert wurde nicht nachgewiesen.
- 15 1. Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert festzustellen, wenn sie für die Grunderwerbsteuer von Bedeutung sind. Wie sich mittelbar aus § 151 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 BewG ergibt, ist die Frage, ob ein Grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht ist, nicht im Wertfeststellungsverfahren

zu prüfen; denn die Entscheidung über die Bedeutung des Grundbesitzwerts für die Grunderwerbsteuer trifft das für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt.

- 16** 2. Die Grunderwerbsteuer wird u.a. in Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG nach den Grundbesitzwerten i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i.d.F. des StÄndG 2015 vom 2. November 2015, BGBl I 2015, 1834). Die neue Regelung zur Bemessungsgrundlage ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 14 Satz 1 GrEStG).
- 17** a) Nach § 157 Abs. 3 Satz 1 BewG sind für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke i.S. des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 159 BewG und 176 bis 198 BewG zu ermitteln. Ein Geschäftsgrundstück i.S. des § 181 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 6 BewG ist gemäß § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG im Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188 BewG) zu bewerten.
- 18** b) Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den §§ 182 bis 196 BewG ermittelte Wert, so ist gemäß § 198 Satz 1 BewG dieser Wert anzusetzen. Nach § 198 Satz 2 BewG gelten für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts grundsätzlich die aufgrund des § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuches (BauGB) erlassenen Vorschriften. § 198 BewG entspricht weitgehend der vorher für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer geltenden Regelung des § 138 Abs. 4 BewG (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 198 Rz 2).
- 19** 3. § 198 BewG regelt nicht, wie der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zum maßgeblichen Bewertungsstichtag zu führen ist.
- 20** a) Nach der Begründung zur Einführung der Bedarfsbewertung (BTDrucks 13/4839, S. 38, 61) sollte der Nachweis eines niedrigeren tatsächlichen Grundstückswerts regelmäßig durch ein Gutachten eines vereidigten Bausachverständigen oder eines Gutachterausschusses erbracht werden können. Auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr kurz vor dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommener Kaufvertrag sollte als Nachweis dienen können. Eine Glaubhaftmachung reichte dagegen nicht aus. Dem ist sowohl die Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259) als auch die Finanzverwaltung (vgl. R B 198 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 der Hinweise zum ErbStG 2013) gefolgt.
- 21** b) Der Steuerpflichtige kann den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks durch Sachverständigengutachten regelmäßig nur durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken führen (BFH-Urteil vom 11. September 2013 II R 61/11, BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363, Rz 31, zu § 146 Abs. 7 BewG a.F.). Bei dem Sachverständigen muss es sich um einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen handeln. Ein Sachverständigengutachten ist regelmäßig zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks geeignet, wenn es unter Beachtung der maßgebenden Vorschriften (insbesondere §§ 194 ff. BauGB) ordnungsgemäß erstellt wurde (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2017 II R 40/15, BFHE 260, 80, Rz 13). Ob ein Sachverständigengutachten 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.
- 22** c) 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 in BFH/NV 2017, 1153, m.w.N.). 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, m.w.N.).
- 23** d) Diesen anerkannten Mitteln zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Grundstückswerts steht grundsätzlich weder der Rückgriff auf Bilanzansätze noch eine Ableitung aus dem Kaufpreis für den Anteil an einer Gesellschaft gleich, zu deren Vermögen das Grundstück gehört.
- 24** aa) Ein Sachverständigengutachten und ein zeitnah erzielter Kaufpreis führen dazu, dass dem Finanzamt und dem FG weitere Ermittlungen und insbesondere Beweisaufnahmen zur Feststellung des gemeinen Werts eines Grundstücks erspart bleiben. Letztlich soll ein eindeutiges Bewertungsergebnis bei vertretbarem Verwaltungsaufwand erzielt werden. Andere Beweismittel müssen diesen Vorgaben ebenfalls gerecht werden.
- 25** bb) Der Bilanzwert allein ist weder Indiz noch Nachweis für den gemeinen Wert eines Wirtschaftsguts. Bilanzwerte

gerade von Grundstücken liegen regelmäßig deutlich unter dem Verkehrswert (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002 II R 61/99, BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598).

- 26** cc) Der erforderliche Nachweis des gemeinen Werts eines Grundstücks ist ebenfalls nicht gegeben, wenn beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen der gemeine Wert eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücks aus dem Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile abgeleitet wird. Dies gilt insbesondere, wenn das Vermögen der Gesellschaft nicht nur aus dem zu bewertenden Grundstück besteht, sondern weitere Gegenstände (ggf. auch mit stillen Reserven) umfasst. Rechtlich und tatsächlich sind der Erwerb eines Grundstücks und der Erwerb von Anteilen einer grundbesitzenden Gesellschaft nicht gleichzusetzen.
- 27** Zum Gesellschaftsvermögen gehört regelmäßig eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern, die nur teilweise und auch nicht zwingend mit dem gemeinen Wert bilanziert werden. Der Kaufpreis für einen Gesellschaftsanteil kann positive oder negative Erwartungen berücksichtigen, die sich (noch) nicht zu einer Bilanzierungspflicht verdichtet haben, so etwa bei nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) oder bei Risiken, die noch nicht der Rückstellung zugänglich sind. Eine Aufteilung des Kaufpreises für den Gesellschaftsanteil auf einzelne Wirtschaftsgüter ist in der Regel nicht möglich.
- 28** Mangels Entscheidungserheblichkeit im Streitfall kann offen bleiben, ob eine Ableitung aus dem Kaufpreis der Gesellschaftsanteile möglich ist, wenn das Grundstück den einzigen Bilanzposten darstellt und die Gesellschaft auch sonst über keine Wirtschaftsgüter verfügt, die in der Bilanz aufzunehmen wären. Ebenso kann dahinstehen, ob der Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft durch einen Mitgesellschafter angesichts der gesellschaftsrechtlichen Treuepflichten schon für sich allein die Zuordnung des Kaufs zum "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" ausschließt.
- 29** 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Verkauf des GbR-Anteils in Verbindung mit der Bilanz der GbR nicht geeignet, einen niedrigeren gemeinen Wert des Grundstücks nachzuweisen.
- 30** Der Kläger hat das Grundstück nach seinen Angaben letztlich gegen Übernahme der Gesellschaftsschulden erworben, so dass --bei ausgeglichener Bilanz-- der Bilanzansatz dem "Kaufpreis" entsprechen soll. In der vorgelegten Bilanz der GbR zum 31. Dezember 2010 war das Grundstück --einschließlich der darin enthaltenen Betriebsvorrichtungen-- mit 2.810.254,90 € nicht das einzige aktivierte Wirtschaftsgut. Daneben waren u.a. noch die Betriebs- und Geschäftsausstattung und Forderungen sowie sonstige Vermögensgegenstände als Aktivvermögen enthalten. Passiviert waren Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten und ein Verrechnungskonto. Die Bilanzsumme belief sich auf insgesamt 3.353.953,01 €. Ohne erheblichen Ermittlungsaufwand ist nicht festzustellen, welche gemeinen Werte die neben dem Grundstück bilanzierten Wirtschaftsgüter aufwiesen und ob sonstige --nicht bilanzierte-- Vermögenswerte vorhanden waren. Aus diesem Grund steht auch nicht fest, dass der gemeine Wert des Grundstücks --wie vom Kläger beantragt-- nur 2.788.865 € beträgt.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)