

---

**Datum:** 26.10.2005  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 5279/01  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2005:1026.4K5279.01.00

---

**Tenor:**

Der Einheitswertbescheid – Nachfeststellung auf den 01.01.1999 – für das unter der EW-Nr. ... erfasste unbebaute Grundstück in Erbbaurecht (Golfplatz) vom 00.00.0000 in Form der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung wird geändert und der Einheitswert auf ...DM (... DM) festgesetzt. Der darauf beruhende Grundsteuermessbescheid ebenfalls vom 00.00.0000 wird dementsprechend geändert und der Steuer-messbetrag auf ...DM festgesetzt.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand**

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| Die Beteiligten streiten über die Einheitsbewertung eines Golfplatzgeländes.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 1 |
| Die Klägerin betreibt auf den Grundstücken Gemarkung ..., Gemarkung..., Gemarkung ...und Gemarkung ...mit einer Gesamtgröße von 708.816 qm einen Golfplatz. Zwischen den Eigentümern der Grundstücke, der A-AG, die während des vorliegenden Klageverfahrens im Sommer 0000 auf die B-AG verschmolzen worden ist, besteht ein Erbbaurechtsvertrag vom 20.10.1997, mit dem ein Erbbaurecht an den vorbezeichneten Flächen bis zum 31.12.2057 | 2 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 3 |

bestellt worden ist. Nachdem am 29.06.1998 der Vorhaben- und Erschließungsplan der Stadt L für das Gelände rechtskräftig geworden war und damit nach § 15 des Vertrages Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr übergegangen waren, erfolgte die Eintragung des Erbbaurechts in das Grundbuch am 29.10.1998. Zu dem noch im Jahre 1999 fertiggestellten Golfplatz gehören ein Clubhaus sowie ein Golfanlage mit allen zugehörigen Wirtschafts-, Schutz- und Gerätegebäuden. Es war für einen Teil des Erbbaugrundstücks (Flur ..., Flurstück ...), der als Bauland für das Clubhaus benötigt wurde, "also für 5.000 qm des Flurstücks Flur ..., Flurstück ... 5,74 DM/qm, somit 28.700,-- DM" und für den Rest des Erbbaugrundstücks (703.816 qm) 0,14 DM/qm, somit 98.534,24 DM, d. h. insgesamt also 127.234,24 DM als jährlicher Erbbauzins vereinbart worden. Wegen der Einzelheiten der Lage der Flächen und ihrer Beschreibung im Liegenschaftskataster wird Bezug genommen auf die zu den Akten genommenen Auszüge aus dem Liegenschaftskataster und dem Lageplan. Wegen der Einzelheiten des vorgenannten Erbbaurechtsvertrags wird Bezug genommen auf die sowohl in der Steuer- als auch in der Gerichtsakte befindliche Kopien des Vertrages.

Aus einem Vermerk in der Steuerakte des Beklagten geht hervor, dass die Fläche im Anschluss an ein Telefongespräch mit dem Geschäftsführer der Klägerin am 12.07.1999 in der Weise aufgeteilt wurde, dass auf die Clubanlage 4.000 qm, die bespielte Fläche 266.000 qm und das Biotop 438.816 qm entfielen. Daraufhin übertrug man die Werte eines anderen Golfplatzes (...), wonach die Fläche für die Clubanlage mit 8,-- DM/qm, die bespielte Fläche mit 3,-- DM/qm und das Biotop mit 1,-- DM/qm zu bewerten sei, auf den vorliegenden Fall. Am 07.10.1999 erging dementsprechend - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) - ein Einheitswertbescheid, der einen Einheitswert i. H. v. ... DM feststellte. Sodann kam es zu einer Überprüfung der vorläufigen Wertermittlung durch den amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen, der zu dem Ergebnis kam, dass eine Aufteilung der Sportflächen in "bespielbare" und "nicht bespielbare" Flächen (z. B. Biotope) nicht zu erfolgen habe und dass für die gesamte nicht bebaute bzw. bebaubare Fläche ein innerlandwirtschaftlicher Verkehrswert von 5,20 DM/qm anzusetzen sei. Dieses Ergebnis beruhe auf ermittelten Veräußerungspreisen und auf einer dies bestätigenden Besprechung beim Gutachterausschuss der Stadt L. Am 06.09.2000 erließ das beklagte Finanzamt einen Änderungsbescheid gemäß § 164 Abs. 2 AO und setzte den Einheitswert auf ... DM fest. Ebenfalls am 06.09.2000 erließ es einen entsprechenden geänderten Grundsteuermessbescheid.

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Nachdem der steuerliche Berater bereits vor Ergehen des Bescheids darauf hingewiesen hatte, dass der Ansatz des innerlandwirtschaftlichen Verkehrswerts für Ackerflächen unzutreffend sei und dass der Preis für festgeschriebene Dauergrünflächen mit ca. 2,-- DM/qm anzusetzen sei, trug er jetzt zur Begründung zusätzlich vor, es könne keinesfalls ein höherer Wert angesetzt werden als der gemeine Wert, den ein Erwerber unter Berücksichtigung einer realistischen Rendite von 6 %, ausgehend von jährlichen Erbbauzinszahlungen von ca. 120.000,-- DM, zahlen würde. Aus dieser Berechnung ergäbe sich ein Verkehrswert von ca. 2.000.000,-- DM, wobei dies die aktuellen Wertverhältnisse, nicht die zum 01.01.1964 seien. Die Klägerin bezweifelte nicht die Ermittlungen der Finanzverwaltung und die von ihr vorgelegte Aufstellung über Vergleichspreise im Zeitraum 1960 bis 1969, wonach sich ein innerlandwirtschaftlicher Verkehrswert für Ackerland von 5,20 DM ergab. Sie hielt jedoch eine Differenzierung innerhalb des innerlandwirtschaftlichen Verkehrswerts zwischen Ackerland und reinem Gründland für erforderlich. Denn die Frage, in welchem Umfang und mit welcher Intensität die fragliche Fläche landwirtschaftlich nutzbar sei, müsse für die Wertfindung nach § 9 Abs. 2 BewG von Bedeutung sein. Dass zu den zu berücksichtigenden wertmindernden Umständen

auch öffentlich-rechtliche Beschränkungen wie planungsrechtliche Festsetzungen und Einschränkungen aus den Bereichen des Landschafts- und Naturschutzes zu berücksichtigen seien, entspreche allgemeiner und zutreffender Ansicht (Hinweis auf Gürsching/Stenger, BewG und VStG, § 72 Rn. 17; Rössler/Troll, BewG, 18. Aufl. 1997, § 9 Rn. 3; Simon/Kleibr/Rössler/Langner, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 7. Aufl. 1997, Rn. 1.77). Dass maßgeblich zwischen Acker- und Grünland zu differenzieren sei, werde auch von Simon/Kleibr/Rössler/Langner, a. a. O., Rn. 2.198 ff., bestätigt. Hierzu führte die Klägerin unter Hinweis auf Gerardy/Möckel, Praxis der Grundstücksbewertung, Band I, III.C.4-III.C.13, aus, dass der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert für Ackerland im Zeitraum 1968 – 1970 im Regierungsbezirk L maximal 4,45 DM/qm (Zugrundelegung einer Ackerzahl von 80 und mehr), derjenige für Grünland im gleichen Zeitraum jedoch maximal 2,55 DM/qm (Zugrundelegung einer Grünlandzahl von 60 und mehr) betragen habe. Als durchschnittlicher innerlandwirtschaftlicher Verkehrswert für Ackerland habe sich dabei im Regierungsbezirk L ein Wert von 3,25 DM/qm, als durchschnittlicher innerlandwirtschaftlicher Verkehrswert für Grünland ein solcher von 1,95 DM/qm ergeben.

Die Fläche sei im Flächennutzungsplan der Stadt L als Grünfläche/Sportfläche (genau: "Grünfläche (mit teilw. landwirtschaftlicher Nutzung) – Sportfläche") ausgewiesen. Im Landschaftsplan der Stadt L vom 13.05.1991 sei die Fläche als "Feldgehölz und Wiese" festgesetzt. Diese Kategorisierung als Landschaftsschutzgebiet mit der genannten Festsetzung lasse eine anderweitige Nutzung, insbesondere eine solche als Ackerland, nicht zu. Hierzu legte die Klägerin Auszüge aus dem "landschaftspflegerischen Begleitplan zum Vorhaben- und Erschließungsplan Nr. ..." als Bestandteil des Durchführungsvertrags zwischen der Stadt L und der Klägerin vor, aus denen deutlich hervorgehe, dass der Vorhaben- und Erschließungsplan als Grundlage der Baugenehmigung für den Golfplatz nur gegen Übernahme zum Teil sehr aufwendiger und kostenintensiver Maßnahmen und Verpflichtungen zustande gekommen sei, um der Festsetzung als Landschaftsschutzgebiet gerecht zu werden. Die Auflagen beträfen insbesondere die Bearbeitung und Pflege des Bodens sowie den Einsatz von Dünge- und Pflanzenschutzmitteln. Auch daraus folge, dass eine Nutzung als Ackerland definitiv ausgeschlossen sei. 6

Für die private Grünfläche – könne zwar keine Befreiung von der Grundsteuer wie bei öffentlichen Grünflächen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft erfolgen. Bei der Bewertung eines solchen Grundstücks sei jedoch zu berücksichtigen, dass der Wert eines solchen Geländes wegen der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit sehr gering sein werde. Der Bodenwert lasse sich möglicherweise nicht aus Kaufpreisen geeigneter Vergleichsgrundstücke und auch nicht aus Bodenwertrichtlinien ableiten. Rössler/Troll schlugen daher den auf den 01.01.1964 umgerechneten Wert einer Enteignungsentschädigung vor (Hinweis auf Rössler/Troll, BewG, § 72, Rn. 73). 7

Das beklagte Finanzamt ging auf den Einigungsvorschlag der Klägerin i. H. v. 2,-- DM/qm nicht ein, sondern wies den Einspruch mit Entscheidung vom 10.08.2001 als unbegründet zurück. In den Gründen führte es im Wesentlichen aus, die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass sie Grünland erworben habe. Der Hinweis auf den Flächennutzungsplan der Stadt L, in dem die Fläche als private Grünfläche ausgewiesen sein solle, reiche zum Nachweis des Erwerbs von Grünland nicht aus, weil die Klägerin nicht angegeben habe, um welchen Flächennutzungsplan es sich dabei handle. Ebenso schließe die Eingruppierung im Landschaftsplan der Stadt L vom 13.05.1991 als "Feldgehölz und Wiese" eine Nutzung als Ackerland nicht zwingend aus. Nach Angaben des amtlichen landwirtschaftlichen Sachverständigen sei in L und Umgebung kein Grünland veräußert worden. Es habe nur Verkäufe von Ackerland gegeben. Deshalb könne auch in dieser Region nur von einem 8

innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert ausgegangen werden, der auf tatsächlichen Verkäufen von Ackerland basiere. Auch aus diesem Grunde werde bestritten, dass die Klägerin Grünland erworben habe. Dass die Fläche durch Änderung der Nutzung zu Golfplatzzwecken zu Grünland geworden sei, sei in diesem Zusammenhang unerheblich.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren weiter verfolgt. Zur Begründung wiederholt die Klägerin im Wesentlichen ihren Vortrag aus dem außergerichtlichen Verfahren. Soweit das beklagte Finanzamt jetzt die Ansicht vertrete, dass der Ausweis der Fläche als private Grünfläche im Flächennutzungsplan der Stadt L zum Nachweis des Erwerbs von Grünland nicht ausreiche, sei dies nicht nachvollziehbar. Der Flächennutzungsplan werde von der Stadt L in eigener Verantwortung aufgestellt. Mit der Bekanntmachung werde er wirksam. Jedermann könne den Flächennutzungsplan und den Erläuterungsbericht einsehen und über deren Inhalt Auskunft verlangen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 BauGB). Das beklagte Finanzamt unterstelle hier zu Lasten der Klägerin, dass die behauptete Darstellung nicht zutreffend sei, obwohl es auf Grund des Untersuchungsgrundsatzes verpflichtet gewesen sei, den maßgeblichen Flächennutzungsplan der Stadt L beizuziehen oder einzusehen. Hierzu legt die Klägerin den vom Rat der Stadt L am 29.10.1981 beschlossenen und vom Regierungspräsidenten am 09.11.1982 genehmigten Flächennutzungsplan in der Fassung vom 20.03.2001 vor. In diesem Plan sei das Golfplatzgelände als "Grünfläche (mit teilw. landwirtschaftlicher Nutzung)" und der besonderen Zweckbestimmung "Sportplatz" dargestellt. In der Zeit von 1981 bis März 2002 habe es 135 Änderungen gegeben. Es spreche alles dafür, dass das Gelände vor der Genehmigung des Golfplatzes als "Fläche für die Landwirtschaft" dargestellt gewesen sei. Dies führe indes nicht weiter, da die Flächen für die Landwirtschaft im Flächennutzungsplan durchweg hellgelb dargestellt würden und eine Unterscheidung in Acker- und Grünland nicht erfolge.

9

Wichtiger sei dagegen die Festsetzung im Landschaftsplan der Stadt L vom 13.05.1991 als "Feldgehölz und Wiese". In diesem Plan sei das Gelände als Landschaftsschutzgebiet nach § 21 Landschaftsgesetz (LG) festgesetzt. Nach den dazugehörigen textlichen Festsetzungen (S. 171 Tz. 19), die die Klägerin auszugsweise in Kopie vorlegt, sei u. a. verboten "der Umbruch oder die Umwandlung von Grünland, Feuchtgebieten oder Nasswiesen, Brachen oder sonstigen nicht landwirtschaftlichen Flächen in Ackerland oder eine sonstige andere Nutzung". Eine Nutzung als Ackerland sei also nicht möglich gewesen. Wenn der Beklagte jetzt bezweifle, dass die Flächen vorher als Grünland, und nicht als Ackerland genutzt worden seien, werde darauf hingewiesen, dass in den 80er Jahren festgestellt worden sei, dass die im Einzugsbereich der Ackerflächen befindlichen Brunnen des Trinkwasserwerks C u. a. zu hoch mit Nitraten belastet gewesen seien. Im Rahmen des Sanierungsprogramms für diese Brunnen habe die A-AG in der zweiten Hälfte der 80er Jahre die betreffenden Ackerflächen aufgekauft und in Dauergrünland umgewandelt, welches nicht gedüngt werden dürfen. Das Grünland sei einmal im Jahr gemäht, das Schnittgut abgetragen worden.

10

Wenn das Finanzamt jetzt auch unter Hinweis auf die neueren BFH-Urteile vom 20.10.2004 (II R 34/02, BStBl II 2005, 256) und vom 17.11.2004 (II R 35/02, BFH/NV 2005, 837) eine Differenzierung zwischen Ackerland und Grünland beim innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert für unzulässig halte, so sei darauf hinzuweisen, dass der BFH hierzu in seinen Urteilen überhaupt keine Aussagen mache.

11

Das Gericht hat daraufhin eine Anfrage an die Grundstückseigentümerin gerichtet, die (für diese) von den L-GmbH in einem Schreiben vom 07.06.2004, auf dessen Inhalt im Einzelnen Bezug genommen wird, beantwortet wurde. Nach dieser Auskunft hat die A-AG ab etwa 1984

12

damit begonnen, landwirtschaftliche Nutzflächen auf durchlässigen Böden im Einzugsbereich des Wasserwerks C aus Gründen des Grundwasserschutzes aufzukaufen und der Landwirtschaft zu entziehen. Diese Flächen seien einem sog. Stickstoffverarmungsanbau unterzogen worden, d. h., es seien fünf Fruchtfolgen ohne Düngerzugaben ausgebracht worden, um das Stickstoffpotential des Bodens zu verarmen. Anschließend seien diese Flächen mit Gras eingesät worden, welches dann natürlicherweise am wenigsten Nitrat emittiere, wenn die Grasmischung für eine Magerwiese gewählt und dieses Gras auch nicht gedüngt werde. Dadurch hätten die hohen Nitratwerte im Trinkwasser drastisch reduziert werden sollen. So sei es auch mit den im Bereich des späteren Golfplatzes gelegenen Flächen in der Zeit von 1987 an geschehen. Auch diese Flächen seien zu der Zeit, als der Erbbaurechtsvertrag geschlossen worden sei, vollständig und endgültig als Magerwiese genutzt worden.

Außerdem hat das Gericht bei der Stadt L eine Kopie des Landschaftsplans der Stadt L vom 13.05.1991 (Kartenwerk) angefordert, die zur Gerichtsakte genommen worden ist und auf deren Inhalt im Einzelnen Bezug genommen wird. 13

Es hat sodann am 18.08.2004 ein Erörterungstermin vor dem Berichterstatter stattgefunden, über dessen Verlauf eine Niederschrift gefertigt worden ist, auf deren Inhalt im Einzelnen Bezug genommen wird. Nachdem die angestrebte Einigung nicht zustande gekommen war, hat der Senat am 22.10.2004 beschlossen, Beweis zu erheben, über die Höhe des innerlandwirtschaftlichen Verkehrswerts auf den 01.01.1964 für (nicht als Ackerland nutzbares) Grünland im Bereich des heutigen Golfplatzes ... durch Einholung eines Sachverständigengutachtens. 14

Der Gutachter J. hat in seinem den Beteiligten bekannt gegebenen Gutachten vom 26.05.2005 den innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert auf den 01.01.1964 für (nicht als Ackerland nutzbares) Grünland im Bereich des heutigen Golfplatzes ... auf 1,56 DM/qm geschätzt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Ausführungen im Gutachten Bezug genommen. 15

Die Klägerin beantragt, 16

den Einheitswertbescheid vom 00.00.0000 – Nachfeststellung auf den 01.01.1999 – für die 17 unter der EW-Nr. ... erfassten Grundstücke vom 00.00.0000 in Form der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung zu ändern und auf ... DM festzusetzen sowie den Grundsteuermessbescheid vom 00.00.0000 in Form der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung ebenfalls zu ändern und den Steuermessbetrag dementsprechend niedriger auf ... DM festzusetzen.

Das Finanzamt beantragt, 18

die Klage abzuweisen, 19

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Das Finanzamt bestätigt, dass nach dem ihm vorliegenden Flächennutzungsplan vom 1.06.1998 die Fläche bereits als "Grünfläche (mit teilw. landwirtschaftlicher Nutzung) – Sportplatz – Golf" dargestellt und in der Zeit davor als "Fläche für die Landwirtschaft" ausgewiesen worden sei. Darauf könne es jedoch genauso wenig ankommen wie auf das Umbruchverbot im Landschaftsplan. In der Finanzverwaltung bestehe nach einer Verfügung der Oberfinanzdirektion ... vom 08.02.2001 nach wie vor Einvernehmen, dass Golfplätze zum 21

Grundvermögen gehörten und entsprechend den im BMF-Schreiben vom 26.04.1977 – IV C 3-S3191-6/77 – dargelegten Grundsätzen zu bewerten seien. Danach sei der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert zum 01.01.1964 festzustellen. Dies habe grundsätzlich im Vergleichswertverfahren nach §§ 13 und 14 WertVO zu geschehen. Für die Wertermittlung des innerlandwirtschaftlichen Verkehrswerts zum 01.01.1964 für den Golfplatz der Klägerin könnten nur Vergleichspreise für Ackerland zugrunde gelegt werden, andere gebe es nämlich nicht. Die Eigentümerin habe selbst die Einschränkung der Nutzbarkeit herbeigeführt. Die Umwandlung einiger Ackerflächen in Grünland in einem insgesamt ackerbaulich genutzten Umfeld sei den persönlichen Verhältnissen i. S. von § 9 Abs. 2 BewG zuzurechnen und deshalb nicht zu berücksichtigen. Es stehe auch fest, dass die Flächen im Zeitpunkt 01.01.1964 als Ackerland genutzt worden seien und dass die Flächen zum großen Teil im Erbbaurechtsvertrag noch als Ackerland bezeichnet worden seien. Des weiteren stehe fest, dass die Grundstückseigentümerin für den Grundbesitz im Durchschnitt 10,-- DM/qm bei einem Bodenrichtwert von 9,-- DM/qm gezahlt habe (Hinweis auf § 14 Abs. 6 = S. 23 des Erbbaurechtsvertrages). Außerdem sei ein Erbbauzins i. H. des doppelten landwirtschaftlichen Ackerlandpachtpreises vereinbart worden. Daraus ergebe sich, dass die Grundeigentümerin auch in der Zeit um den Nachfeststellungszeitraum herum nie von einer Grünlandqualität minderer Güte ausgegangen sei.

Der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert sei ein Ersatzwert, weil zum 01.01.1964 nur wenige Golfplätze betrieben worden seien und deshalb Kauffälle von Golfplätzen zum Hauptfeststellungszeitpunkt praktisch nicht vorhanden gewesen seien, um entsprechende Bodenrichtwerte abzuleiten. Da hier unbebaute Grundstücke zu bewerten seien, halte der Beklagte einen Vergleich des innerlandwirtschaftlichen Verkehrswerts mit dem Wert für unbebaute Grundstücke – Industrieland, Gewerbeland – in der Region für angebracht. In der Region ... seien derartige Flächen regelmäßig mit 10,-- DM – 15,-- DM/qm bewertet worden. Der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert erreiche also 30 – 50 % dieses Wertniveaus und könne deshalb nicht als überhöht bezeichnet werden.

22

Im Übrigen habe der BFH jetzt kürzlich in zwei Urteilen vom 20.10.2004 (II R 34/02, BStBl II 2005, 256) und vom 17.11.2004 (II R 35/02, BFH/NV 2005, 837) den innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert als untere Wertgrenze für die Ermittlung des Einheitswerts angesehen. Schon deshalb sei eine Aufteilung des innerlandwirtschaftlichen Verkehrswerts in Untergruppen Acker- und Grünland nicht zulässig. Das Gutachten des Sachverständigen entspreche auch nicht der Forderung des BFH, vorrangig Kaufpreise solcher Grundstücke heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen (§ 13 WertVO). Im Gutachten habe kein vergleichendes Verfahren zur Wertfindung geführt, sondern der Gutachter habe mangels Vorliegens einer hinreichenden Anzahl von Verkäufen vergleichbarer Flächen den Wert des Grünlands abgeleitet aus dem Wert von Ackerland. Eine freie Schätzung sei einem Gutachter nur erlaubt, wenn weder ein Ertragswertverfahren, noch ein Sachwertverfahren noch ein Vergleichswertverfahren durchführbar sei.

23

## **Entscheidungsgründe**

24

Die Klage ist begründet.

25

Zu Unrecht hat das beklagte Finanzamt bei der Ermittlung des angefochtenen Einheitswertbescheides auf den 1.1.1999 einen zu hohen Grundstückswert zugrunde gelegt. Da das Gelände im Zeitpunkt der Erbbaurechtsbestellung eine aus rechtlichen Gründen ausschließlich als Grünland nutzbare landwirtschaftliche Fläche darstellte und auch am Stichtag 1.1.1999 - wenn es nicht als private Sportfläche genutzt worden wäre - nur in eine

26

solche ausschließlich als Grünland nutzbare landwirtschaftliche Fläche hätte zurückverwandelt werden können, ist der Einheitswertfeststellung der vom gerichtlich bestellten Sachverständigen ermittelte innerlandwirtschaftliche Verkehrswert für Grünland, nicht der für Ackerland zugrunde zu legen. Der Senat hält diese Differenzierung zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Bewertung von zu sportlichen Zwecken genutzten Privatgrundstücken (z.B. von Golfplätzen) für erforderlich, auch wenn der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert nur einen Hilfswert darstellt, der mangels sachgerechterer Bewertungsverfahren zu akzeptieren ist.

1. Der Einheitswert eines Erbbaurechts ist gem. § 92 BewG zu ermitteln. Dabei ist gem. § 92 Abs. 1 Satz 2 BewG von einem Gesamtwert auszugehen, der für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude und Außenanlagen festzustellen wäre, wenn die Belastung nicht bestünde. Gem. Abs. 2 der Vorschrift entfällt der Gesamtwert allein auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts, wenn dessen Dauer am maßgeblichen Stichtag noch mindestens 50 Jahre beträgt. Da diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt ist, ist der Wert des Erbbaurechts der Klägerin i.H. des Gesamtwerts festzustellen, zu dessen Ermittlung die Vorschriften der §§ 74 ff. BewG gelten. 27

a) Gem. § 76 Abs. 2 BewG sind sonstige bebaute Grundstücke i.S. des § 75 Abs. 1 Nr. 6 und Abs. 7 BewG im Wege des Sachwertverfahrens zu bewerten. Bei der Ermittlung des Grundstückswerts im Sachwertverfahren ist nach § 83 Satz 1 BewG vom Bodenwert, vom Gebäudewert und vom Wert der Außenanlagen auszugehen. Nach § 84 BewG ist der Grund und Boden dabei mit dem Wert anzusetzen, der sich ergäbe, wenn das Grundstück unbebaut wäre. Unbebaute Grundstücke sind mit dem gemeinen Wert gem. § 9 i.V.m. § 17 Abs. 3 BewG zu bewerten. Der gemeine Wert wird gem. § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen, sofern es sich nicht um ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse handelt. Die Bewertung hat dabei nach den Wertverhältnissen zum Hauptfeststellungszeitpunkt des 1.1.1964 zu erfolgen (§ 21 Abs. 2 BewG). 28

b) Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat sich zur Ermittlung des gemeinen Werts unbebauter Grundstücke dafür ausgesprochen, zunächst eine Wertermittlung durch den unmittelbaren Vergleich mit Kaufpreisen für Grundstücke gleicher Verkehrslagen, gleichen Erschließungsgrades und gleicher (baulicher) Nutzungsmöglichkeiten zu versuchen und erst dann, wenn es an einer ausreichenden Zahl stichtagsnaher Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke im gewöhnlichen Geschäftsverkehr fehlen sollte, eine Wertermittlung durch Ableitung aus Durchschnittswerten (Richtwerten) oder – in Ausnahmefällen – durch Einzelgutachten vorzunehmen. Bei allen drei Vorgehensweisen – also auch für den Gutachter – sollen die Kaufpreise vergleichbarer Grundstücke die Grundlage der Wertermittlung sein (vgl. BFH-Urteile vom 26.9.1980 III R 21/78, BStBl II 1981, 153; vom 21.5.1982 III B 32/81, BStBl II 1982, 604; vom 21.7.1993 II R 13/91, BFH/NV 1994, 610). 29

c) Soweit es sich bei den unbebauten Grundstücken um Golfplätze handelt, hat die Finanzverwaltung schon früher angenommen, dass ihr Wert aus den Bodenpreisen für anderweitig genutzten Grundbesitz abzuleiten ist, wobei der Wert die Untergrenze bilden soll, der bei einer Veräußerung als land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück im Hauptfeststellungszeitpunkt erzielbar gewesen wäre (so Erlass des bayerischen Finanzministers vom 25.10.1974 34-S 3191-6/7-66845, Bewertungskartei OFD München und Nürnberg, § 72 BewG Karte 7; BdF-Schreiben vom 26.4.1977 IV C 3-S3191-6/77; OFD Düsseldorf vom 8.2.2001 S 3130-3-St24). 30

- Dieses Abheben auf den sog. innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert hat der Bundesfinanzhof in neuerer Zeit in Grundsatzentscheidungen vom 20.10.2004 (II R 34/02, BStBl II 2005, 256) und vom 17.11.2004 (II R 35/02, BFH/NV 2005, 837) mit überzeugender Begründung unter Auseinandersetzung mit den verschiedenen dazu in der Literatur vertretenen Ansichten gebilligt. Der Senat folgt diesen Entscheidungen und auch die Beteiligten im vorliegenden Streitfall gehen übereinstimmend davon aus, dass der sog. innerlandwirtschaftliche Verkehrswert für das Gelände Grundlage für die Einheitsbewertung sein muss. 31
2. Die Beteiligten streiten jedoch über die Frage, ob beim innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert zu differenzieren ist zwischen einem solchen für vollwertige, also auch als Ackerland nutzbare landwirtschaftliche Flächen und einem solchen für lediglich eingeschränkt als Grünland nutzbare Flächen. 32
- a) Dass es sich bei dem Golfplatzgelände um eine Fläche handelte, die vor Bestellung des Erbbaurechts und Anlegung des Golfplatzes nur als Weideland zu nutzen war und deren Nutzung als Ackerland ausgeschlossen war, steht fest. Auch unter Berücksichtigung des vom Finanzamt in anderem Zusammenhang für maßgeblich gehaltenen Umstands, dass die Flächen ursprünglich von der A AG als (noch) vollwertige landwirtschaftlich nutzbare Flächen aufgekauft und erst in deren Hand aus wasserwirtschaftlichen Gründen in Grünland umgewandelt worden waren, steht fest, dass sie jedenfalls im maßgeblichen Zeitpunkt der Bestellung des Erbbaurechts und Anlegung des Golfplatzes dauerhaft nicht (mehr) als Ackerland genutzt werden durften. Dies folgt aus der Ausweisung der Flächen im Landschaftsplan der Stadt L vom 13.5.1991 als Landschaftsschutzgebiet mit Umbruchverbot und dem sich im Laufe der Zeit mehr und mehr verflüchtigenden Bestandsschutz. Auch das beklagte Finanzamt scheint dies im Laufe des Verfahrens akzeptiert zu haben. Wenn das beklagte Finanzamt meint, entscheidungserheblich sei der Umstand, dass die Eigentümerin selbst die eingetretene Einschränkung der Nutzbarkeit zu vertreten habe, so vermag der Senat dies nicht nachzuvollziehen. Es handelt sich dabei nicht um persönliche Verhältnisse i.S. von § 9 Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 3 BewG und es geht auch nicht darum, eigenes Verhalten bzw. das Verhalten des Rechtsvorgängers durch Sonderrecht zu sanktionieren. Es geht einzig und allein darum, den zutreffenden Wert der Fläche unter Berücksichtigung wertmindernder und werterhöhender Faktoren festzustellen. 33
- b) Kann ein Grundstück aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nur eingeschränkt genutzt werden, so ist dies in aller Regel ein wertbeeinflussender Faktor. Aus dem vom Senat eingeholten Sachverständigengutachten ergibt sich eindeutig, was dem Senat aber auch vorher bereits ohnehin klar war, dass der gemeine Wert von bloßem Grünland niedriger ist als der von vollwertigem Ackerland. Wenn für Flächen der vorliegenden Art der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert, der naturgemäß für in unterschiedlichen Regionen liegende Flächen unterschiedlich hoch ist, akzeptiert werden muss, dann müssen selbstverständlich sämtliche für diesen innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert maßgebenden Faktoren wie Geländebeschaffenheit, Ertragswert des Bodens, aber auch genauso eine aus rechtlichen Gründen gegebene dauernde Einschränkung der Nutzbarkeit berücksichtigt werden. Der Senat hält aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung deshalb eine Differenzierung zwischen dem innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert für vollwertige landwirtschaftliche Nutzflächen und einem solchen für nur eingeschränkt als Grünland nutzbare Flächen für erforderlich. Dass dies der Rechtsprechung des BFH in dessen Urteil vom 20.10.2004 (BStBl II 2005, 256, 259) widerspreche, wie das beklagte Finanzamt meint, vermag der Senat nicht nachzuvollziehen. Es mag sein, dass der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert generell die "untere Schmerzgrenze" für die potentiellen Verkäufer derartiger 34

Flächen bildet. Das heißt aber nicht, dass dieser innerlandwirtschaftliche Verkehrswert eine absolute Größe wäre und dass nicht alle wertbildenden Faktoren bei seiner Ermittlung individuell zu berücksichtigen wären.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| c) Das vom Senat in Auftrag gegebene Sachverständigengutachten zum innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert von bloßem Grünland im strittigen Bereich ist auch vom Beklagten mit substantiierten Einwendungen inhaltlicher Art nicht angegriffen worden. Das Gutachten ist nach den Regeln der Wertermittlung ordnungsgemäß erstellt worden und überzeugt den Senat in jeder Hinsicht. Insbesondere hat der Gutachter gleich zu Beginn seines Gutachtens die methodischen Grundlagen der Verkehrswertermittlung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke dargelegt und festgestellt, dass für das an sich vorrangige Vergleichswertverfahren keine Daten für den weit zurückliegenden Bewertungsstichtag beschafft werden konnten. Er hat sodann eine Wertermittlung mit Hilfe der Daten aus zugänglichen amtlichen Veröffentlichungen und aus der Literatur durchgeführt, wobei er zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Ackerlandpreis mit 5,20 DM/m <sup>2</sup> bestätigt worden sei und der innerlandwirtschaftliche Verkehrswert für nicht als Ackerland nutzbares Grünland im Bereich der Gemeinde Q (vorläufig) mit 35 % des Verkehrswertes von Ackerland geschätzt werden müsse. Sodann hat er im Differenzwertverfahren diesen Wert in etwa bestätigt gefunden und den Wert des strittigen Geländes auf den 1.1.1964 auf 1,56 DM/m <sup>2</sup> geschätzt. | 35 |
| Der Einheitswert auf den 1.1.1999 wird wie folgt ermittelt:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 36 |
| 704.816 m <sup>2</sup> x 1,56 DM/m <sup>2</sup> 1.099.513,00 DM 4.000 m <sup>2</sup> x 10,-- DM/m <sup>2</sup> <u>40.000,00 DM</u><br>Einheitswert 1.139.513,00 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 37 |
| Einheitswert (abgerundet auf volle 1.000,-- DM) 1.139.000,00 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 38 |
| Der Grundsteuermessbetrag wird wie folgt ermittelt:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 39 |
| 1.139.000,00 DM Einheitswert 1.139.000,00 DM x Steuermesszahl 3,5 v.T. 3.986,50 DM<br>Steuermessbetrag 3.986,50 DM                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 40 |
| Wegen der grundsätzlich bedeutsamen Frage, ob beim innerlandwirtschaftlichen Verkehrswert zwischen einem solchen für vollwertig nutzbare landwirtschaftliche Flächen und einem solchen für lediglich als Grünland nutzbare Flächen zu unterscheiden ist, hat der Senat die Revision zugelassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 41 |
| Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO analog.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 42 |