
Datum: 30.11.2006
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3464/07 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2006:1130.3K3464.07F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob bei der Bedarfsbewertung eines mit einem Erbbaurecht bebauten Grundstücks für Zwecke der Grunderwerbsteuer ein niedrigerer Verkehrswert durch Vorlage eines Gutachtens nachgewiesen wurde und dieser Wert wegen eines Falls der Übermaßbesteuerung zu berücksichtigen ist. 2

Im Rahmen der Gründung der I GmbH Co. KG, nunmehr firmierend unter E GmbH & Co. KG (die Klägerin), verpflichtete sich die I GmbH durch notarielle Urkunde vom 30.11.2006, den von ihr im Alleineigentum gehaltenen Grundbesitz als Einlage in die neu gegründete Gesellschaft einzubringen. Der entsprechende notarielle Einbringungsvertrag datiert ebenfalls auf den 30.11.2006. Zu den Einzelheiten wird auf die notariellen Verträge der Notarin L in S vom 30.11.2006 (Urkundenrolle Nr. 2675/2006, 2674/2006 und 2663/2006) verwiesen (vgl. Blatt 14 bis 74 der Gerichtsakte). 3

Bei dem eingebrachten Grundbesitz handelt es sich ausschließlich um Erbbaurechtsgrundstücke mit einer Restlaufzeit von im Durchschnitt deutlich über 70 Jahren. 4

Eingebracht wurde unter anderem der hier streitgegenständliche insgesamt 38.676 m² große mit einem Erbbaurecht belastete Grundbesitz A-Straße/B-Straße/C-Straße 1, 2, 3 in R, bestehend aus 4 Flurstücken (Grundbuch von R, Blatt A, Gemarkung D, Flur , Flurstück und und Flur , Flurstück und), die nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten eine wirtschaftliche Einheit bilden. In Abteilung II des Grundbuchs ist ein seit dem 10.09.1981 bestehendes, für die Dauer von 99 Jahren laufendes Erbbaurecht eingetragen. Der jährliche Erbbauzinsanspruch betrug zum Feststellungszeitpunkt 78.500,52 Euro. Zu den Einzelheiten wird auf den notariellen Erbbaurechtsvertrag vom 28.05.1980 des Notars C in S (Urkundenrollen-Nr. 90/1980) Bezug genommen. Bebaut ist der Grundbesitz mit einem Schulzentrum. Zu den Einzelheiten wird auf die Grundstücksbeschreibung im vorliegenden Gutachten des Dipl.-Bauing., Dipl.-Wirtschaftsing. T vom 28.04.2008 verwiesen.

Ausweislich der Bodenrichtwertsammlung NRW (boris.nrw.de) existiert für den Bereich des streitgegenständlichen Grundstücks zum 01.01.2008 kein Bodenrichtwert. Der räumlich nächstgelegene Bodenrichtwert südöstlich des Grundstücks beträgt zum 01.01.2006 für ein-/zweigeschossige Bauweise 115,00 €/m². Für ein westlich gelegenes Industrie-/Gewerbegebiet beträgt der Bodenrichtwert zum 01.01.2006 31,00 €/m².

5

Nach einer behördeninternen Anfrage der Grunderwerbsteuerstelle erließ der Beklagte am 26.01.2007 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30.11.2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer. Darin wurde der Grundbesitzwert für das streitgegenständliche Grundstück auf 1.460.000 Euro festgesetzt. Der Beklagte ermittelte den Grundbesitzwert gemäß § 148 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), indem er den abgerundeten jährlichen Erbbauzins in Höhe von 78.500 Euro mit dem Vervielfältiger von 18,6 multiplizierte.

6

Gegen diesen Bescheid wandte sich die Klägerin mit ihrem Einspruch vom 20.02.2007. Sie vertrat die Auffassung, es liege ein Fall der Übermaßbesteuerung vor, so dass ein niedrigerer gemeiner Wert zum Ansatz kommen müsse, der durch ein Wertgutachten nachgewiesen werden könne. Da der Anspruch auf den Erbbauzins grunderwerbsteuerrechtlich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) nicht zu berücksichtigen sei, dürfe er auch bei der Verkehrswertermittlung des Erbbaugrundstücks nicht berücksichtigt werden. Bei einer entgeltlichen Übertragung eines Erbbaugrundstücks werde die Gegenleistung zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um den kapitalisierten Wert des Erbbauzinsanspruchs gekürzt. Dies müsse auch im Falle einer unentgeltlichen Übertragung eines Erbbaurechtsgrundstücks gelten. Eine ungleiche grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben sei vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen. Dementsprechend sei auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit dem unangepassten Bedarfswert nach § 148 BewG a. F. nicht gewollt gewesen und verstoße zudem gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Grundgesetz (GG). Denn bei einer unterschiedlichen Behandlung von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben, würde Gleiches ungleich behandelt. Im Falle einer entgeltlichen Übertragung falle nur dann Grunderwerbsteuer an, wenn der Kaufpreis für das Grundstück den kapitalisierten Erbbauzins überschreite. Bei einer unentgeltlichen Übertragung wäre demgegenüber immer der typisierende Wert nach § 148 BewG a. F. maßgebend, was zu einer deutlich höheren Steuerbelastung führe. Die Nichtsteuerbarkeit des Erbbauzinsanspruchs gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG gelte unabhängig davon, wie das Grundstück übertragen werde und daran anknüpfend unabhängig davon, wie die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu ermitteln sei. Dementsprechend sei die Nichtsteuerbarkeit des Erbbauzinsanspruchs bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Erbbaugrundstücks im Rahmen der Bedarfswertbewertung zu berücksichtigen. Die Klägerin

7

beantragte, von der Erforderlichkeit eines entsprechenden Wertgutachtens abzusehen, da sich aufgrund der langen Restlaufzeit des Erbbaurechts ein gemeiner Wert von ca. 0 Euro ergebe.

Mit Einspruchsentscheidung vom 01.08.2007 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, in § 148 BewG a. F. sei die Bewertung des Erbbaurechts und des erbaurechtsbelasteten Grundstücks typisierend geregelt. Dabei sei das Recht auf den Erbbauzins weder als Bestandteil des Grundstücks noch als gesondertes Recht anzusetzen. Dementsprechend sei die Verpflichtung zur Zahlung des Erbbauzinses weder bei der Bewertung des Erbbaurechts noch als gesonderte Verpflichtung abzuziehen. Der Steuerpflichtige habe die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen (Erlass vom 01.12.2004, BStBl I 2004, 1194). Dabei seien die in den Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) in R 164 Abs. 1 und R 177 Abs. 1 dargestellten Grundsätze zu beachten. Die Klägerin habe jedoch bislang keinen niedrigeren Verkehrswert nachgewiesen. Im Übrigen wies der Beklagte darauf hin, dass die Wertermittlungsrichtlinien (WertR) für die Bewertung von erbaurechtsbelasteten Grundstücken die Vergleichswertmethode oder den finanzmathematischen Ansatz vorsähen. Die finanzmathematische Methode verdeutliche, dass dem kapitalisierten Erbbauzinsanspruch nur insoweit eine Bedeutung zukomme, als er die angemessene Verzinsung des Bodenwerts zum Besteuerungstichtag unter- bzw. überschreite. Der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs könne dementsprechend weder unter steuerlichen Gesichtspunkten noch bei der Verkehrswertermittlung mindernd berücksichtigt werden.

8

Mit ihrer Klage vom 20.08.2007 verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts des streitgegenständlichen Bewertungsobjekts legt sie im Klageverfahren ein "Gutachten zur Verkehrswertermittlung ohne Erbbauzins erträge der mit Erbbaurechten belasteten Erbbaugrundstücke" des Dipl.-Bauing., Dipl.-Wirtschaftsing. T vom 28.04.2008 vor. Darin ermittelt der Gutachter den Bodenwert des unbelasteten Grundstücks auf den 30.11.2006 in Höhe von 1.315.000 Euro, mindert diesen Bodenwert auftragsgemäß um den ortsüblichen Liegenschaftszinssatz von 6 % diskontiert über die Restlaufzeit des Erbbaurechtsvertrages und ermittelt so einen "Verkehrswert/Gemeinen Wert (modifiziert)" des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks in Höhe von 17.650 Euro. Bei der Ermittlung des Bodenwerts geht der Gutachter "von dem in der Nähe gelegenen Bodenrichtwert für Wohnnutzung, II-geschossig, 30 m tief, erschließungsbeitragsfrei, Nr. 6028 'U' in D mit einem Bodenrichtwert in Höhe von 105,00 €/m²" aus und berücksichtigt hiervon 32,5 % "analog dem Gesetz über ein neues NKFG, d. h. Gesetz über ein neues kommunales Finanzmanagement für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen vom 16.11.2004, § 55". Zu den Einzelheiten wird auf das mit Schriftsatz vom 05.05.2008 eingereichte Verkehrswertgutachten vom 28.04.2008 verwiesen.

9

Nach dem Hinweis des Berichterstatters vom 03.12.2010, dass das vorgelegte Gutachten insofern Anlass zu Beanstandungen geben könnte, als dass der Gutachter von einem Bodenrichtwert von 105,00 €/m² ausgegangen sei und diesen "analog § 55 NKFG" zur weiteren Wertermittlung auf 32,5 % reduziert habe, führt die Klägerin mit Schriftsatz vom 07.12.2010 aus, dass die Wertermittlung analog NKFG nach Rücksprache mit dem Gutachter nur für eine Verprobung der anderweitig ermittelten Ergebnisse herangezogen worden sei. Aus der Einstufung als "gewerbeähnliche Nutzung" seien Vergleichsbodenwerte für Gewerbegrundstücke zum Ansatz gekommen (30 €/m² und 31 €/m²). Die Alternativbewertung nach NKFG habe zu einem leicht höheren Bodenwert (34 €/m²) geführt. Aus der Gesamtwertung dieser Werte habe der Gutachter nach sachverständigem Ermessen einen Bodenwert von 34 €/m² angesetzt. Diese Vorgehensweise zur Ableitung des Bodenwerts

10

halte der Gutachter für plausibel und methodisch nachvollziehbar. Der Ansatz eines Bodenrichtwerts für eine rein wohnwirtschaftliche Nutzung (ca. 105 €/m²) würde der speziellen Nutzung des Grundstücks entgegenstehen. Eine wohnwirtschaftliche Nutzung liege gerade nicht vor sondern nach Auffassung des örtlichen Gutachterausschusses eine gewerbliche Nutzung. Der angesetzte Bodenwert von 34 €/m² sei daher nicht zu beanstanden.

In rechtlicher Hinsicht wiederholt und vertieft die Klägerin ihren Vortrag aus dem Einspruchsverfahren und führt ergänzend aus, § 148 BewG sei mit Wirkung ab 2007 in wesentlichen Teilen geändert worden. Wichtig für die Sichtweise des Gesetzgebers sei der neue § 148 Abs. 6 BewG. Danach sei der Erbbauzins bei der Bedarfsbewertung weder als Bestandteil des Grundstücks noch als gesondertes Recht anzusetzen. Diese Vorschrift sei konsistent mit den Grunderwerbsteuerrechtlichen Vorgaben, weil die Übertragung des Rechts auf die Zahlung des Erbbauzinses gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG nicht Grunderwerbsteuerbar sei. Gegenstand der Bewertung sei nach neuem Recht das Erbbaugrundstück ohne die Berücksichtigung des Erbbauzinses. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 138 Abs. 4 BewG habe also durch die Bewertung des Erbbaugrundstücks unter Ausklammerung des Erbbauzinses zu erfolgen. Bei Ausklammerung des Erbbauzinses für die Ermittlung des gemeinen Werts des Erbbaugrundstücks ergäben sich bei langen Restlaufzeiten des Erbbaurechts regelmäßig sehr geringe Verkehrswerte für das Erbbaugrundstück. Die neue Vorschrift des § 148 BewG führe deshalb dazu, dass für Grunderwerbsteuerliche Zwecke unentgeltliche und entgeltliche Übertragungen von Erbbaugrundstücken tendenziell gleich behandelt würden. Auch nach der bisherigen Rechtslage (§ 148 BewG in der Fassung bis 2006) sei eine ungleiche Grunderwerbsteuerliche Behandlung von entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen. Gemäß § 148 Abs. 1 Satz 3 BewG in der bis 2006 geltenden Fassung sei der Erbbauzins nicht als Bestandteil des Grundstücks zu berücksichtigen. Dementsprechend habe die Wertermittlung des belasteten Grundstücks ohne Berücksichtigung des Erbbauzinses zu erfolgen. Dies gelte insbesondere für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Erbbaugrundstücks. Bei entgeltlichen Übertragungen von Erbbaugrundstücken trage die Finanzverwaltung diesem Umstand Rechnung, indem der Wert der Gegenleistung um den kapitalisierten jährlichen Erbbauzins gekürzt werde. Für unentgeltliche Übertragungen fehle eine entsprechende Anweisung.

11

Ein verfassungskonformer Gleichlauf bei der Grunderwerbsteuerlichen Behandlung von entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen von Erbbaugrundstücken bei ansonsten gleichgelagerten Sachverhalten könne durch eine analoge Anwendung der von der Finanzverwaltung vorgegebenen Aufteilungsvorschriften für Gegenleistungen bei entgeltlichen Übertragungen von Erbbaugrundstücken erreicht werden. Dies sei jedoch im Bewertungsgesetz weder in der alten noch in der neuen Fassung vorgesehen. Insofern bleibe dem Steuerpflichtigen nur der Nachweise eines niedrigeren gemeinen Werts, wobei der Erbbauzins nicht als wertbildender Faktor zu berücksichtigen sei.

12

Streiterheblich sei somit die Frage nach dem Verhältnis von § 8 Abs. 2 GrEStG i. V. m. § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG in der im Jahr 2006 geltenden Fassung zu der Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG, nach der das Recht des Grundstückseigentümers auf den Erbbauzins nicht zu den Grundstücken gerechnet werde. Diese Frage finde ihre technische Fortsetzung in der Frage, inwieweit die Vorschriften der WertR/Wertermittlungsverordnung (WertV) zur Ermittlung des Wertansatzes nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. unreflektiert bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage herangezogen werden dürfen. Bei einer unreflektierten Berücksichtigung der Vorschriften der WertR/WertV fielen

13

das Bewertungsobjekt gemäß WertR/WertV (Erbbaugrundstück einschließlich Erbbauzinsanspruch) und das Besteuerungsobjekt für Zwecke der Grunderwerbsteuer (Erbbaugrundstück ohne Erbbauzinsanspruch) auseinander.

Daher dürfe bei einer unentgeltliche Übertragung von Erbbaugrundstücke der Entgelt- bzw. Wertanteil des Erbbauzinses aufgrund der Nichtsteuerbarkeit des Erbbauzinsanspruchs (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG) bei der Ermittlung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt werden. 14

Das streitgegenständliche für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu bewertende Objekt sei nicht mit dem nach den normierten Bewertungsverfahren (BauGB, WertR, WertV) deckungsgleich. Nach den Bewertungsverfahren gemäß WertR und WertV werde für ein Erbbaugrundstück ein Marktwert inklusive des Erbbauzinsanspruchs ermittelt. Demgegenüber müsse für grunderwerbsteuerliche Zwecke für das streitgegenständlichen Erbbaugrundstück ein Marktwert ohne Berücksichtigung des Erbbauzinsanspruchs gesucht werden. 15

Vor diesem Hintergrund sei das vorgelegte Verkehrswertgutachten zur Vereinheitlichung von Besteuerungs- und Bewertungsobjekt ohne Berücksichtigung von Erbbauzinsen erstellt worden. Weiterhin entfalle ein Gebäudewert. Der Wert des Erbbaugrundstücks für grunderwerbsteuerliche Zwecke bemesse sich deshalb ausschließlich aus dem über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwert. Aufgrund der langen Restlaufzeit des Erbbaurechts und der Nichtberücksichtigung der Erbbauzinsen als wertbildender Faktor komme das Gutachten zu einem niedrigen Verkehrswert von 17.500 Euro. 16

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 17

unter Abänderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30.11.2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 26.11.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2007 den Grundbesitzwert auf 17.500 Euro festzustellen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen, 20

hilfsweise, für den Fall des Unterliegen, die Revision zuzulassen. 21

Auf den Hinweis des Berichterstatters vom 03.12.2010 hinsichtlich des Ansatzes des Bodenwerts im vorgelegten Gutachten vom 28.04.2008 führt der Beklagte mit Schriftsatz vom 20.12.2010 aus, in dem Gutachten sei der Wertansatz des unbelasteten Bodenwertes nach Rücksprache mit dem örtlichen Gutachterausschuss bedingt durch die Nutzung als Berufskolleg/Schulzentrum in Anlehnung an einen Wertansatz für Gewerbeland gewählt. Die nächstgelegenen Richtwerte für derartige Grundstücke betrügen zum Wertermittlungsstichtag 30 €/m² bzw. 31 €/m². Wertstützend sei die Ermittlung nach § 55 NKFG vorgenommen worden. Der in sachverständigem Ermessen gewählte Wertansatz von 34 €/m² sei aus baufachlicher Sicht nicht zu beanstanden. Eine Bewertung mit einem Richtwert für eine zweigeschossige Wohnbebauung gehe hier aufgrund der abweichenden Bebauung deutlich fehl. Die Argumentation des Gutachterausschusses des Kreises N sei hier zielführender. 22

Im übrigen könne dem eingereichte Verkehrswertgutachten vom 28.04.2008 aus baufachlicher Sicht jedoch nicht gefolgt werden. Die Regelung in § 148 Abs. 6 BewG (§ 148 Abs. 1 Satz 3 BewG a. F.) stelle klar, dass der Erbbauzins nicht Bestandteil der Wertermittlung im Rahmen des § 148 BewG sei. Der Erbbauzins werde lediglich 23

herangezogen, um im Wege des typisierten Verfahrens den Wert des belasteten Grundstücks zu ermitteln. Dadurch werde der Zinsanspruch jedoch nicht Bestandteil des ermittelten Werts. Die Regelung des § 148 Abs. 1 Satz 3 BewG a. F. schliesse aus, dass zusätzlich zu dem sich nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. ergebenden Wert des belasteten Grundstücks der Wert der Erbbauzinsforderung hinzuaddiert werde. Der festgestellte Grundbesitzwert sei der Grunderwerbsteuerfestsetzung gemäß § 138 Abs. 3 BewG i. V. m. § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG zwingend ohne wertmäßige Korrekturen zugrunde zu legen. Für den Abzug eines Minderungsbetrages aufgrund der Erbbauzinsforderung bleibe daher kein Raum. Aufgrund der Nichtberücksichtigung der Erbbauzinsforderung als wesentlicher wertrelevanter Faktor sei das vorgelegte Gutachten nicht als mit den Regelungen des § 194 BewG vereinbar anzusehen. Gemäß Kapitel 4.3.3.2.1 der WertR 2006 sei bei der Wertermittlung für ein mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstück dem abgezinsten Bodenwert der kapitalisierte Erbbauzins hinzuzurechnen. Dieser addierte Wert stelle in der Regel die untere Grenze für den Verkehrswert dar. Die obere Grenze des mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks bilde in der Regel der unbelastete Bodenwert. Der Beklagte beruft sich insofern auf die fachliche Stellungnahme seines Sachverständigen vom 29.05.2008. Auf diese Stellungnahme wird Bezug genommen (vgl. Blatt 102 f. der Gerichtsakte). Unterbleibe im vorgelegten Gutachten "auftragsgemäß" die Kapitalisierung des Erbbauzinses, so müsse im Umkehrschluss konsequenterweise ebenso die Abzinsung des vorhandenen Bodenwerts in Höhe von 1.315.000 Euro zum Wertermittlungsstichtag unterbleiben. Ansonsten wären vorhandene Rechte und Belastungen nur einseitig (hier die Belastungen) zuungunsten des Grundstückseigentümers berücksichtigt, d. h. der errechnete Wert habe mit den tatsächlichen Wertverhältnissen nichts zu tun. Einen derartigen rechnerischen Wert als "Verkehrswert/gemeinen Wert (modifiziert)" zu bezeichnen, verkenne die Systematik der Wertermittlung von Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet seien. Der in dem Gutachten errechnete Wert könne daher keinesfalls als "Verkehrswert" bezeichnet werden.

Im Übrigen könne nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein Sachverständigengutachten nur dann zur Feststellung eines niedrigeren Werts führen, wenn in dem Gutachten (Grundstücks-) Werte ermittelt würden, die mit den Steuerwerten des angewendeten Bewertungsverfahrens vergleichbar seien, wobei die jeweilige wirtschaftliche Einheit (§§ 2, 68 BewG) maßgeblich sei. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts könne nur dann als geführt angesehen werden, wenn dieser für die sich nach den Bewertungsvorschriften (§§ 145 ff. BewG) ergebende wirtschaftliche Einheit ermittelt oder aus einem entsprechenden Erwerbsvorgang abgeleitet werde. 24

Der BFH beurteile in Relation zu dem unbelasteten Bodenwert ob der nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG ermittelte Wert gegen das Übermaßverbot verstoße und lasse bei einem derartigen Verstoß den Nachweis eines entsprechenden niedrigeren gemeinen Werts zu. Damit bleibe aber kein Raum für eine Wertermittlung in der vorliegenden Form, die sich im Ergebnis nicht an einem unbelasteten Bodenwert, sondern an einem abgezinsten Bodenwert ohne Hinzurechnung des kapitalisierten Erbbauzinses orientiere. In Relation zum unbelasteten Bodenwert wäre im anhängigen Verfahren noch nicht einmal das Übermaßverbot verletzt, da der Steuerwert des Erbbaurechts "nicht ganz erheblich" über dem Verkehrswert läge. 25

Die Geltendmachung der Verletzung des Übermaßverbotes durch die Klägerin beziehe sich auf die unangepasste Übernahme der in erster Linie für die Erbschaft- und Schenkungssteuer geschaffenen Bewertungsregeln für die Grunderwerbsteuer nach Maßgabe des § 8 Abs. 2 GrEStG, wodurch im Gegensatz zu einem Erwerbsfall mit vorliegendem Kaufpreis keine Verminderung der Bemessungsgrundlage um den nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs zum Tragen komme. Differenzierte 26

Grundbesitzbewertungen und Verkehrswertnachweise bzw. unterschiedliche Definitionen eines Verkehrswerts für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer einerseits und für Zwecke der Grunderwerbsteuer andererseits sehe der Gesetzgeber im Rahmen der Grundbesitzbewertung allerdings nicht vor.

Die Sach- und Rechtslage ist am 10.09.2009 mit den Beteiligten erörtert worden. Auf das Protokoll wird Bezug genommen (vgl. Blatt 150 f. der Gerichtsakte). 27

Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO –). 28

Entscheidungsgründe 29

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 30

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30.11.2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 26.01.2007 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 31

1. 32

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Abweichend hiervon wird die Grunderwerbsteuer u. a. bei Umwandlungen aufgrund eines Bundes- oder Landesrechts, bei Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage nach den Werten im Sinne des § 138 Abs. 2 oder 3 BewG a. F. bemS (§ 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG). Gemäß § 138 Abs. 3 BewG a. F. sind für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens, u. a. für mit Erbbaurechten belastete Grundstücke, Grundstückswerte mit einem typisierenden Wert unter Anwendung u. a. der §§ 139, 145 bis 150 BewG a. F. zu ermitteln. Ist ein Grundstück, wie vorliegend, mit einem Erbbaurecht belastet, beträgt der Wert des belasteten Grundstücks das 18,6-fache des nach den vertraglichen Bestimmungen im Besteuerungszeitpunkt zu zahlenden jährlichen Erbbauzinses. Das Recht auf den Erbbauzins ist weder Bestandteil des Grundstücks noch als gesondertes Recht anzusetzen (§ 148 Abs. 1 Satz 3 1. Halbsatz BewG a. F.). Der so ermittelte Grundbesitzwert wird auf volle fünfhundert Euro nach unten abgerundet (§ 139 BewG a. F.). 33

Unter Anwendung dieser Rechtsgrundlagen hat der Beklagte den Grundbesitzwert des streitgegenständlichen Grundstücks auf den 30.11.2006 im angefochtenen Bescheid zutreffend auf 1.460.000 Euro festgestellt, indem er den abgerundeten jährlichen Erbbauzins (78.500 Euro) mit 18,6 multipliziert hat. Diese Vorgehensweise wird von der Klägerin rechtlich nicht beanstandet. 34

2. 35

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der angefochtene Feststellungsbescheid vom 25.01.2007 aber nicht deshalb rechtswidrig, weil ein Verstoß gegen das Übermaßverbot vorläge, der den Ansatz des von der Klägerin begehrten Werts (17.500 Euro) aufgrund verfassungskonformer Auslegung der maßgeblichen Normen des BewG geboten erscheinen ließe. 36

Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks ist im Wortlaut des § 148 BewG a. F. nicht vorgesehen. Verstößt der nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. ermittelte Wert des mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstücks 37

jedoch gegen das Übermaßverbot, so ist nach der Rechtsprechung des BFH der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts durch den Steuerpflichtigen zulässig (vgl. BFH, Urteil vom 05.05.2004 II R 45/01, BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036; BFH, Beschluss vom 18.08.2004 II B 174/03, BFH/NV 2005, 56). Die typisierende Bewertung in § 148 Abs. 1 Satz BewG a. F. kann dazu führen, dass der so ermittelte Grundstückswert den gemeinen Wert des erbaurechtsbelasteten Grundstücks oder des Erbbaurechts, übersteigt. Denn die Wertermittlung ist ausschließlich abhängig von der Höhe des Erbbauzinses, und der Erbbauzins muss nicht in jedem Falle an der marktüblichen Bodenrendite ausgerichtet sein, sondern kann auf anderen Erwägungen beruhen, wobei auch ein die marktübliche Rendite übersteigender Erbbauzins vereinbart sein kann (vgl. BFH, Urteil vom 05.05.2004 II R 45/01 a. a. O.). Darüber hinaus berücksichtigt die Bewertung gemäß § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. typisierend weder die Restlaufzeit des Erbbaurechts noch, ob eine Heimfallvergütung zu zahlen ist. Die Typisierung, die der Bewertung der erbaurechtsbelasteten Grundstücke nach § 138 Abs. 3 i. V. m. § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. zugrunde liegt, rechtfertigt gleichwohl keine Verletzung des Übermaßverbots im Einzelfall. Verfassungsgemäß ist eine solche typisierende Regelung nur solange, wie ein Verstoß gegen das Übermaßverbot im Einzelfall entweder durch verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift oder durch eine Billigkeitsmaßnahme abgewendet werden kann, wobei beides den normativen Gehalt der Vorschrift bzw. die dem Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers nicht durchbrechen darf. Das Übermaßverbot ist verletzt, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das normale Maß hinausgehen, das der Schematisierung zugrunde liegt, oder -anders ausgedrückt- die Folgen auch unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Planvorstellungen durch den gebotenen Anlass nicht mehr zu rechtfertigen seien (vgl. BFH, Urteil vom 05.05.2004 II R 45/01 a. a. O. m. w. N.).

Für den Fall, dass der sich nach § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. ergebende Wert des mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstück solchermaßen gegen das Übermaßverbot verstößt, ist eine verfassungskonforme Auslegung des § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. dahin möglich und damit auch geboten, entsprechend Satz 2 der Vorschrift i. V. m. § 146 Abs. 7 oder den §§ 147 und 145 Abs. 3 Satz 3 BewG a. F. den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks im unbebauten Zustand zuzulassen. Dabei ist der gemeine Wert auch hier in seiner Vergleichsfunktion nach Maßgabe der Grundsätze des BFH-Urteils vom 08.10.2003 (II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179) zu verstehen (vgl. BFH, Urteil vom 05.05.2004 II R 45/01 a. a. O.). Dementsprechend kann ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis eines geringeren gemeinen Werts vorgelegtes Sachverständigengutachten nur dann zur Feststellung eines niedrigeren Werts führen, wenn das Gutachten einen Grundstückswert ergibt, der mit dem Steuerwert vergleichbar ist. Davon kann nur ausgegangen werden, soweit die Bewertungsmaßstäbe übereinstimmen, insbesondere die gleichen preis- bzw. wertbildenden Faktoren berücksichtigt werden. Dies schließt es aus, solche den gemeinen Wert beeinflussende wertmindernde Faktoren bei der Feststellung eines niedrigeren Grundstückswerts zu berücksichtigen, die im Rahmen der Feststellung des Regelwerts unberücksichtigt bleiben (vgl. BFH, Urteil vom 08.10.2003 II R 27/02 a. a. O.).

Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts kann u. a. durch Vorlage des Gutachtens eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken geführt werden. Ob das Gutachten den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des Gerichts. Es handelt sich dabei um ein Privatgutachten und damit um substantiiertes, urkundlich belegtes Parteivorbringen, welches vom Gericht frei gewürdigt werden kann (vgl. BFH, Urteile vom 10.11.2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259 und vom 03.12.2008 II R 19/08 BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403). Der Nachweis ist erbracht, wenn

38

39

dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann. Einem Gutachten, das bei Fehlen bewertungsrechtlicher Sonderregelungen den Vorgaben der Wertermittlungsrichtlinien entspricht und plausibel ist, wird regelmäßig zu folgen sein (vgl. BFH, Urteil vom 03.12.2008 II R 19/08 a. a. O.).

3. 40

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze hat die Klägerin mit der Vorlage des Gutachtens des Dipl.-Bauing., Dipl.-Wirtschaftsing. T vom 28.04.2008 keinen niedrigeren gemeinen Wert des Bewertungsobjekts und damit auch keinen Verstoß gegen das Übermaßverbot nachgewiesen. 41

a) In dem genannten Gutachten ist der Gutachter bei der Ermittlung des Verkehrswerts von dem Bodenwert des Grundstücks im fiktiven unbelasteten und unbebauten Zustand ausgegangen. Maßgebend für die Ermittlung des gemeinen Werts und damit des Verkehrswerts sind die Vorschriften der WertV und der WertR. Der Gutachter hat in seinem Gutachten die WertR 2002 und die WertV 1998 benannt. Der Bodenwert ist in der Regel im Vergleichswertverfahren (§§ 13 und 14 WertV 1998) zu ermitteln. Zur Ermittlung des Bodenwerts können neben oder anstelle von Preisen für Vergleichsgrundstücke auch geeignete Bodenrichtwerte herangezogen werden. Bodenrichtwerte sind geeignet, wenn sie entsprechend den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklungszustand gegliedert und nach Art und Maß der baulichen Nutzung, Erschließungszustand und jeweils vorherrschender Grundstücksgestalt hinreichend bestimmt sind (§ 13 Abs. 2 WertV 1998). Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Vergleichsgrundstücke oder der Grundstücke, für die Bodenrichtwerte oder Vergleichsfaktoren bebauter Grundstücke abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grundstücks ab, so ist dies durch Zu- oder Abschläge oder in anderer geeigneter Weise zu berücksichtigen (§ 14 Abs. 1 WertV 1998). Dies gilt auch, soweit die den Preisen von Vergleichsgrundstücken und den Bodenrichtwerten zugrundeliegenden allgemeinen Wertverhältnisse von denjenigen am Wertermittlungsstichtag abweichen (§ 14 S. 2 WertV 1998). Dabei sollen vorhandene Indexreihen (§ 9 WertV 1998) und Umrechnungskoeffizienten (§ 10 WertV 1998) herangezogen werden (§ 14 Satz 3 WertV 1998). 42

Die nach § 14 WertV 1998 zu berücksichtigenden Einflussfaktoren können nur dann wertmindernd angesetzt werden, wenn die Abweichungen des zu begutachtenden Grundstücks vom Bodenrichtwertgrundstück schlüssig und nachvollziehbar dargestellt worden sind. Bei im Zusammenhang bebauten Ortsteilen nach § 34 Baugesetzbuch (BauGB) setzt dies voraus, dass im Gutachten nicht nur Art und Maß der baulichen Nutzung nach Maßgabe dieser Vorschrift unter besonderer Beachtung der das Gebiet prägenden Bebauung festgestellt werden. Vielmehr müssen auch Abweichungen des Maßes der zulässigen baulichen Nutzbarkeit des Vergleichsgrundstücks (Bodenwert) bzw. Bodenrichtwertgrundstücks gegenüber dem zu bewertenden Grundstück dargelegt und der dadurch bedingte Wertunterschied möglichst mit Hilfe von Umrechnungskoeffizienten auf der Grundlage der zulässigen und realisierbaren Geschossflächenzahl ermittelt werden (vgl. insbesondere Nr. 2.2 und 2.3.4 WertR 2002). Nimmt der Sachverständige Abschläge vom Bodenwert vor, müssen sie folglich objektivierbar und grundstücksbezogen begründet sein, und zwar nicht nur dem Grunde nach, sondern auch hinsichtlich der Höhe. 43

b) Diesen Anforderungen wird das von der Klägerin vorgelegte Gutachten nicht gerecht. 44

45

Der Gutachter weist zunächst unter 4.1.1 des Gutachtens darauf hin, dass der Gutachterausschuss für Grundstückswerte im Kreis N gemäß Marktbericht 2006 für Gewerbegrundstücke Richtwerte im Bereich D-Straße (östlich gelegen) in Höhe von 30 €/m² und im Bereich "E-Straße" (Nr. 6018) in Höhe von 31,00 €/m² ausweise. Unter der Überschrift "NKFG-Alternativbewertung" wendet der Gutachter sodann "ausgehend von dem in der Nähe gelegenen Bodenrichtwert für Wohnnutzung, II-geschossig, 30 m tief, erschließungsbeitragsfrei, Nr. 6028 'U' in D mit einem Bodenrichtwert in Höhe von 105,00 €/m²" (Ausgangsbodenrichtwert) im Ergebnis einen Bodenrichtwert in Höhe von 34,00 €/m² an und gelangt zu einem Bodenwert des unbelasteten Grundstücks in Höhe von 1.315.000,00 €.

Den "NKFG-Bodenwert" in Höhe von 34,00 €/m² ermittelt der Gutachter, indem er 32,5 % des Ausgangsbodenrichtwerts berücksichtigt. Zur Begründung verweist er auf § 55 des Gesetzes über ein neues kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen vom 16.11.2004 (NKFG). Entgegen der Darstellung der Klägerin im Schriftsatz vom 07.12.2010 geht der Gutachter nicht von den Bodenrichtwerten für Gewerbegrundstücke im Bereich D-Straße in Höhe von 30,00 €/m² und im Bereich "E-Straße" in Höhe von 31,00 €/m² aus. Vielmehr benennt der Gutachter diese Bodenrichtwerte lediglich vorab und ermittelt dann den von ihm im Ergebnis "im sachverständigem Ermessen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Grundstücksnutzung" berücksichtigten Bodenrichtwert in Höhe von 34,00 €/m² unter "analoger" Anwendung des § 55 NKFG aus dem nächstgelegenen Bodenrichtwert für zweigeschossige Wohnbebauung. 46

Der Senat vermag dieser Vorgehensweise des Gutachters nicht zu folgen und sieht das Gutachten als ungeeignet zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts an. Der vom Gutachter unter "analoger" Anwendung des § 55 NKFG vorgenommene prozentuale Ansatz (32,5 %) des zugrundegelegten Bodenrichtwerts (105,00 €/m²) für benachbarte Grundstücke ist unter Berücksichtigung der vorgenannten Anforderungen an die Wertbegutachtung von unbebauten Grundstücken nicht annähernd nachvollziehbar und daher unschlüssig. Der Gutachter begründet den vorgenommenen Abschlag von dem zugrundegelegten Bodenrichtwert (105,00 €/m²) ausschließlich mit "§ 55 NKFG analog". Weitere Feststellungen, die Abschläge vom Ausgangsbodenrichtwert rechtfertigen könnten, enthält das Gutachten nicht. Der vom Gutachter genannte § 55 NKFG existiert nicht. Das Gesetz über ein neues kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen vom 16.11.2004 (NKFG) ist ein Artikelgesetz. In Artikel 15 NKFG wurde die Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW, GemHVO NRW) erlassen. Nach § 55 Abs. 1 GemHVO NRW ist bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10.02.1998 und im Rettungsgesetz NRW vom 24.11.1992 benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, der Wert des Grund und Bodens mit 20 bis 40 % des aktuellen Werts des umgebenden erschlossenen Baulands in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen. Weder ist dem erkennenden Senat ersichtlich noch ist dem vorgelegten Gutachten zu entnehmen, inwiefern diese für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen geltenden haushaltsrechtlichen Bewertungsvorschriften rechtlich und tatsächlich für die Bewertung des Grund und Bodens des streitgegenständlichen Grundstücks relevant sein können. 47

Auch der Umstand, dass der Gutachter die Bodenrichtwerte für Gewerbegrundstücke (30,00 €/m² und 31,00 €/m²) benannt hat, führt nicht zur Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit des Gutachtens im Hinblick auf die Ermittlung des Bodenwerts. Zwar liegen die benannten Bodenrichtwerte für Gewerbegrundstücke nur geringfügig unter dem vom Gutachter 48

berücksichtigten Bodenrichtwert in Höhe von 34,00 €/m². Der Gutachter ist auf diese Bodenrichtwerte für Gewerbegrundstücke jedoch nicht näher eingegangen und hat diese, wie bereits dargestellt, auch nicht als Grundlage für seine Bodenwertberechnung angewandt, sondern ist von den nächstgelegenen Bodenrichtwerten für Wohnbebauung ausgegangen.

Im Übrigen hat der Gutachter die Ausübung seines "sachverständiges Ermessen" nicht näher dargelegt und erläutert. Mit Ausnahme des nicht einschlägigen prozentualen Abschlages gemäß "§ 55 NKFG analog" auf den nächstgelegenen Bodenrichtwert für Wohnbebauung enthält das Gutachten keine weitere Begründung des berücksichtigten Bodenrichtwerts von 34,00 €/m². 49

Zusammenfassend wird das Gutachten den dargestellten Anforderungen somit nicht gerecht. Dass der Beklagte den Bodenwertansatz im Gutachten nach dem Hinweis des Berichterstatters vom 03.12.2010 ausdrücklich nicht beanstandet, ist unerheblich. Da der erkennende Senat bereits dem Bewertungsansatz in dem vorgelegten Gutachten nicht zu folgen vermag, ist das Gutachten schon aus diesem Grunde, ungeachtet der zwischen den Beteiligten streitigen weiteren Bewertungsansätze, insgesamt nicht zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts geeignet. 50

Aus diesem Grund braucht der Senat auf die von den Beteiligten thematisierte und vom BFH im Beschluss vom 07.09.2007 (II B 5/07, BFH/NV 2007, 2351) als weiterhin von grundsätzlicher Bedeutung angesehene Rechtsfrage des Verhältnisses von § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG i. V. m. § 148 Abs. 1 Satz 1 BewG a. F. nicht näher einzugehen. 51

4. 52

Die Klage ist schließlich auch nicht vor dem Hintergrund des Beschlusses des BFH vom 27.05.2009 II R 64/08 (BStBl II 2009, 856) begründet. Insofern kam auch keine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO in Betracht. Nach der vom BFH in dem vorgenannten Beschluss des BFH zitierten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 07.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192), wonach § 19 des Erbschaftsteuergesetzes in der bis zum 31.12.2008 gültigen Gesetzesfassung unter Berücksichtigung der dabei zugrunde zu legenden Bewertungsvorschriften, verfassungswidrig war, gilt diese Rechtsprechung, sofern sie denn auf § 8 GrEStG uneingeschränkt übertragbar wäre, nach Auffassung des Senats mit der Maßgabe, dass sie nicht auf Erwerbsvorgänge vor dem 01.01.2009 anwendbar ist und somit auch nicht auf den im Streitfall zu beurteilenden Vorgang vom 30.11.2006. 53

5. 54

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 55

Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf die Ausführungen des BFH im Beschluss in BStBl. II 2009, 856 zu. 56