

Titel:

Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts bei Grundstücksbewertung: Anforderungen und Grenzen

Normenketten:

BewG § 157

BewG § 198

GrEStG § 1 Abs. 3

GrEStG § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3

Leitsätze:

1. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts gemäß § 198 BewG kann nur durch ein Sachverständigengutachten oder einen zeitnah erzielten Kaufpreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erbracht werden. Subjektiv geprägte Werte oder Bilanzansätze genügen diesen Anforderungen nicht. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Ableitung eines niedrigeren gemeinen Werts aus einem Transaktionswert ist ausgeschlossen, wenn die Vereinbarung nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande kam oder das Gesellschaftsvermögen neben dem Grundstück weitere relevante Wirtschaftsgüter umfasst. (redaktioneller Leitsatz)
3. Ein Sachverständigengutachten wird durch den bloßen Hinweis auf potenzielle Mängel nicht entwertet, solange kein alternatives Gutachten oder schlüssige Argumentation vorgelegt wird, die den ermittelten Verkehrswert in Zweifel ziehen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Grunderwerbsteuer

Fundstellen:

ErbStB 2025, 152

EFG 2025, 379

StEd 2025, 68

LSK 2024, 37948

DStRE 2025, 980

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit in A, für Zwecke der Grunderwerbsteuer.

2

Die Klägerin (B GmbH & Co. KG) ist die Rechtsnachfolgerin der C GmbH & Co. KG.

3

Infolge einer zum 09.10.2017 erfolgten Änderung des Gesellschafterbestandes von mindestens 95% der Anteile an der C GmbH & Co KG mit Sitz in A, Y-Str., wurde im Rahmen der Bedarfswertung die Feststellung eines Grundbesitzwertes gemäß § 157 Bewertungsgesetz (BewG) erforderlich.

4

Die Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes wurde am 13.09.2018 beim Finanzamt eingereicht. Der Erklärung war ein Verkehrswertgutachten des von der Industrie- und Handelskammer öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, Dipl.-Ing. und Dipl.-Wirtsch.-Ing. Z, vom 11.01.2017 beigelegt, das für das Bewertungsobjekt

"Produktionsgebäude Y-Str., A" einen Verkehrswert zum Bewertungsstichtag 31.12.2016 von 1.250.000 € ausweist.

5

Mit Bescheid vom 09.11.2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 09.10.2017 für Zwecke der Grunderwerbsteuer wurde der Grundbesitzwert mit 1.250.000 € festgestellt. Laut Begründung des Bescheides kam das Finanzamt im Rahmen des Ertragswertverfahrens zu einem Grundbesitzwert von 1.803.624 €, legte der Feststellung dann jedoch den durch das Gutachten nachgewiesenen niedrigeren (gemeinen) Wert von 1.250.000 € zu Grunde.

6

Hiergegen legte die B GmbH & Co. KG als Rechtsnachfolgerin der C GmbH & Co. KG am 30.11.2020 Einspruch ein und trug zur Begründung vor, einen niedrigeren gemeinen Wert im Sinne von § 198 BewG festzustellen und zwar in Höhe von nur 403.000 €. Der im Gutachten angeführte rechnerische Ertragswert von 1.250.000 € spiegle nicht die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag wieder, da es Bodenverunreinigungen gebe und erheblicher Instandhaltungsbedarf für eine Vermietung anfalle.

7

Das Gutachten wurde zur Prüfung der Fachstelle für Grundstückswertermittlung beim Finanzamt S vorgelegt. Mit Schreiben vom 27.01.2021 teilte diese mit, dass es sich bei dem im Gutachten ermittelten Wert in Höhe von 1.250.000 € um den Verkehrswert handle. Zwar sei der Wertermittlungsstichtag 31.12.2016 unzutreffend, da die Anteile zum 09.10.2017 übertragen worden seien, allerdings könne der Wert der Besteuerung zu Grunde gelegt werden. Der Ansatz eines unter diesem Verkehrswert liegenden Werts sei nicht begründet. Zwar habe der Gutachter in Anlage 1 des Gutachtens auftragsgemäß den Wert unter Annahme des sofortigen Abbruchs der baulichen Anlagen in einem Bewertungsszenario ermittelt und sei hierbei auf einen "Liquidationswert" von 460.000 € abzüglich eines Betrags von 57.000 € gekommen. Allerdings habe der Gutachter ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich hierbei nicht um die Ermittlung eines Verkehrswertes, sondern um die Ermittlung eines subjektiv geprägten Wertes handle.

8

Zur Stellungnahme der Fachstelle für Grundstückswertermittlung äußerte sich die Klägerin nicht mehr.

9

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos; der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 06.09.2022 als unbegründet zurückgewiesen.

10

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, der Steuerpflichtige könne nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes einen niedrigeren gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit am Bewertungsstichtag nachweisen (§ 198 BewG), wovon die Klägerin auch Gebrauch gemacht habe. Der im Gutachten ermittelte niedrigere Verkehrswert von 1.250.000 € sei vom Finanzamt im Bescheid vom 09.11.2020 angesetzt worden. Der im Gutachten zusätzlich ermittelte Wert von 403.000 € sei nicht als Verkehrswert zu betrachten, worauf der Gutachter ausdrücklich hingewiesen habe.

11

Hiergegen hat die Kanzlei O in N am 12.10.2022 Klage erhoben. Der Klage war die Einspruchsentscheidung in Kopie beigelegt, die den Posteingangsstempel der Kanzlei "12. SEP 2022" trägt.

12

Mit Schreiben vom 31.10.2022 übermittelte Rechtsanwalt I eine Klagebegründung samt Anlagen und legte gleichzeitig eine Vollmacht vor.

13

Zum Sachverhalt führt der Prozessbevollmächtigte aus, die Klägerin sei am 09.10.2017 Eigentümerin einer unter fünf Flurnummern im Grundbuch von A eingetragenen Gewerbeimmobilie von rund 10.000 qm gewesen. Die Gewerbeimmobilie habe als Produktionsstandort für die Modelleisenbahnen "D 1" und "D 2" gedient. In den Jahren 2016 und 2017 habe die Klägerin sich um einen Verkauf der Grundstücke bemüht. Die potentiellen Interessenten hätten ihre Angebote mit dem Bodenwert, abzüglich Abriss- und Sanierungskosten, kalkuliert. Die F GmbH habe angeboten, die KG-Anteile an der C GmbH & Co. KG zu übernehmen und den handelsbilanziellen Buchwert der Grundstücke als Wertansatz im Rahmen des

Kaufpreises für die Anteile zu akzeptieren. Die E Holding GmbH und der Raiffeisenverband G hätten am 09.10.2017 eine Carve-Out-Vereinbarung mit der F GmbH unterzeichnet, in deren Rahmen sämtliche KG-Anteile der C GmbH & Co. KG, heute firmierend als B GmbH & Co. KG, an die F GmbH übertragen worden seien.

14

Die Bewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden der C GmbH & Co. KG habe einen negativen Kaufpreis von 642.228 € für die KG-Anteile ergeben. Der negative Kaufpreis sei am 27.06.2018 von der Verkäuferin an den Käufer bezahlt worden. In der Carve-Out-Vereinbarung sei in Teil C, § 4, Ziff. 5 festgehalten worden, dass die Grundstücke in der Y-Straße, wie bereits im Jahresabschluss per 31.12.2016 angesetzt, mit 403.000 € zu bewerten seien.

15

Zur Zulässigkeit der Klage führt der Prozessbevollmächtigte aus, die Einspruchsentscheidung sei am 12.09.2022 in der Steuerkanzlei O eingegangen, was durch den Eingangsstempel belegt werde. Die Kanzlei O nutze das Fristwahrungstool der DATEV, das keine nachträglichen Änderungen eines einmal eingetragenen Eingangsdatums ermögliche. Die Klage sei durch die Kanzlei O am 12.10.2022 daher fristgerecht eingereicht worden.

16

Zur Begründetheit der Klage wird ausgeführt, das Finanzamt übersehe, dass für die Übertragung der Betriebsgrundstücke ein zwischen den Parteien vereinbarter Transaktionswert/Preis existiere. In der Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 sei der Wert der Grundstücke mit 403.000 € angesetzt worden. Es bestehe daher kein Raum für das Heranziehen eines Ertragswertes. Der Bundesfinanzhof habe zwar mit Urteil vom 25.04.2018, II R 47/15, entschieden, dass die Aufteilung des Kaufpreises für einen Gesellschaftsanteil auf einzelne Wirtschaftsgüter in der Regel nicht möglich sei, da zum Gesellschaftsvermögen regelmäßig eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern gehörten, allerdings habe der Bundesfinanzhof ausdrücklich offengelassen, ob es hiervon Ausnahmen geben könne. Vorliegend sei kein einheitlicher Kaufpreis aufzuteilen, da der Gesamtkaufpreis aus 20 Einzelpositionen gebildet worden sei, die je für sich mit dem gemeinen Wert bewertet worden seien. Der Wert der Betriebsgrundstücke sei explizit mit 403.000 € beziffert worden.

17

Hilfsweise sei erwähnt, dass der Ertragswert des Gutachtens in Zweifel gezogen werden müsse, da die Restnutzungsdauer von 15 Jahren nicht ausreichend begründet worden sei. Auch seien die Sanierungskosten anzuzweifeln. Zudem sei der Mieterlös für 30 Parkplätze einkalkuliert worden, die sich jedoch auf öffentlichem Grund befinden würden.

18

In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ergänzend ausgeführt, aus dem ersten Nachtrag zur Carve-Out-Vereinbarung ergebe sich, dass für die Grundstücke ein Kaufpreis von 403.000 € vereinbart worden sei, der als Kaufpreis zwischen fremden Dritten der Bewertung zugrunde zu legen sei.

19

Der Prozessbevollmächtigte beantragt, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes für die wirtschaftliche Einheit in A, Y-Straße, auf den 09.10.2017 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 09.11.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.09.2022 dahingehend abzuändern, dass der Wert für die wirtschaftliche Einheit in A, Y-Straße, mit 403.000 € festgestellt wird; hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

20

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

21

Im Klageverfahren wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes vorgetragen:

22

Das Gutachten der Klägerin sei akzeptiert worden, obwohl es auf einen falschen Stichtag laute. Im Gutachten sei in zutreffender Weise ein Verkehrswert von 1.250.000 € ermittelt und vom Finanzamt auch angesetzt worden. Bei dem in Anlage 1 des Gutachtens ermittelten Wert unter Annahme des sofortigen

Abbruchs der baulichen Anlagen handele es sich nicht um einen Verkehrswert, sondern um einen subjektiv geprägten Wert, der bewertungsrechtlich nicht relevant sei. Des Weiteren könne durch den Bilanzansatz oder durch Ableitung aus dem Kaufpreis für einen Geschäftsanteil kein Nachweis eines niedrigeren Grundstückswerts erbracht werden (unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 25.04.2018, II R 47/15). Der vereinbarte Transaktionswert zwischen den Parteien sei für die Grundbesitzbewertung ebenso irrelevant, da zur Feststellung des Grundbesitzwertes die Vorschriften des Bewertungsgesetzes maßgeblich seien.

23

Auf den Inhalt der vorliegenden Akten und der im Klageverfahren eingereichten Schriftsätze sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 24.10.2024 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

24

Die Klage hat keinen Erfolg.

I.

25

Die Klage ist zulässig.

26

Die Klage der Kanzlei O vom 12.10.2022 wurde per Digifax erhoben und ist bei Gericht am 12.10.2022, 14:48 Uhr eingegangen. Unterzeichnet ist die Klage von "G, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater". Die Klage ist formwirksam erhoben, da im Zeitpunkt der Klageerhebung für Wirtschaftsprüfer/Steuerberater keine Verpflichtung bestand, die Klage als elektronisches Dokument im Sinne des § 52a Finanzgerichtsordnung (FGO) zu übermitteln; die Nutzungspflicht für das besondere elektronische Steuerberaterpostfach wurde erst zum 01.01.2023 eingeführt.

27

Nach dem unbestrittenen Vortrag von Rechtsanwalt I ist die Einspruchsentscheidung vom 06.09.2022 der Steuerkanzlei O am 12.09.2022 zugegangen, was durch den Eingangsstempel belegt wird. Die Kanzlei O nutzt das Fristwahrungstool der DATEV, das keine nachträglichen Änderungen eines einmal eingetragenen Eingangsdatums ermöglicht, weshalb zur Überzeugung des Senats von einem Zugang der Einspruchsentscheidung am 12.09.2022 auszugehen ist.

28

Die Einspruchsentscheidung vom 06.09.2022 gilt daher nicht nach der Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO der Klägerin als am 09.09.2022 bekannt gegeben, da diese erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich zum 12.09.2022 zugegangen ist. Die Frist für die Erhebung einer Anfechtungsklage beträgt gemäß § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO einen Monat und lief im Streitfall am 12.10.2022 ab; die Klage wurde am 12.10.2022 fristwährend erhoben.

II.

29

Die Klage ist unbegründet.

30

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 09.10.2017 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 09.11.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.09.2022 verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, da gemäß § 198 Satz 1 BewG kein niedrigerer gemeiner Wert für die wirtschaftliche Einheit in A, Y-Str. nachgewiesen wurde als der im Verkehrswertgutachten des von der Industrie- und Handelskammer öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, Dipl.-Ing. und Dipl.-Wirtsch.-Ing. Z, vom 11.01.2017 ermittelte Verkehrswert von 1.250.000 €. Die Klägerin hat im Klageverfahren kein neues Gutachten vorgelegt, das einen niedrigeren Wert ausweist. Der vom Finanzamt im Ertragswertverfahren nach dem Bewertungsgesetz ermittelte Wert ist mit 1.803.624 € höher als der im Bescheid angesetzte Wert. Für den Nachweis eines niedrigeren Grundstückswertes der zum Vermögen der Klägerin als Personengesellschaft gehörenden Grundstücke reicht weder der Wertansatz der Grundstücke in der Bilanz der Gesellschaft aus noch kann ein niedrigerer Grundstückswert vorliegend aus dem Kaufpreis für die Geschäftsanteile abgeleitet werden, da

die Grundstücke zum Wertermittlungstichtag nicht den einzigen Bilanzposten der Klägerin darstellten, sondern auch Pensionslasten und Verpflichtungen aus dem Insolvenzplan im Rahmen der Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 bei der C GmbH & Co. KG verblieben.

31

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. Dass ein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht wurde und eine Bewertung nach dem Bewertungsgesetz vorzunehmen ist, ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

32

2. Die Grunderwerbsteuer wird u.a. in Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG nach den Grundbesitzwerten im Sinne 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 wie vorliegend nach dem 31. Dezember 2008 verwirklicht wurden (§ 23 Abs. 14 Satz 1 GrEStG).

33

a) Nach § 157 Abs. 3 Satz 1 BewG sind für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke im Sinne des § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 159 BewG und 176 bis 198 BewG zu ermitteln. Ein Geschäftsgrundstück im Sinne 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.

34

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 (vgl. Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 198 Rz 2).

3. § 198 BewG regelt nicht, wie der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts zum maßgeblichen Bewertungsstichtag zu führen ist.

35

a) Der Steuerpflichtige kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteile vom 17.11.2021 II R 26/20 BFH/NV 2022, 822; vom 25.04.2018 II R 47/15, BFHE 262, 157, BStBl II 2019, 144 und vom 11.09.2013 II R 61/11, BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363, zu § 146 Abs. 7 BewG a.F.) 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. 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 (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 40/15, BFHE 260, 80,). Ob ein Sachverständigengutachten den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des Finanzgerichts. Der Nachweis ist erbracht, wenn dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann.

36

Zwar könnten im Einzelfall auch andere Belege schlüssig einen niedrigeren Wert nahelegen, jedoch ist es im Rahmen einer Typisierung zulässig, speziell an ein Sachverständigengutachten die Vermutung einer erhöhten Wahrscheinlichkeit dafür zu knüpfen, dass weitere Beweiserhebungen entbehrlich sind (vgl. BFH-

Beschluss in BFH/NV 2021, 529, Rz 22). Allein eine Wertangabe in einem Übertragungsvertrag stellt keinen Nachweis dar (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2021 II R 26/20, BFH/NV 2022, 822).

37

b) Ein niedrigerer gemeiner Wert kann auch durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungsstichtag erzielten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden (vgl. BFH-Urteile vom 15.03.2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153 und vom 08.10.2003 II R 27/02, BFHE 204, 306, BStBl II 2004, 179). Ein zeitnah erzielter Kaufpreis ist regelmäßig ein solcher, der innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zustande gekommen ist. Grundstücksverkäufe, die eine wesentlich längere Zeit als ein Jahr entfernt liegen, bieten im Allgemeinen keine geeignete Grundlage zur unmittelbaren Ableitung des gemeinen Werts (vgl. BFH-Urteil vom 02.07.2004 II R 55/01, BFHE 205, 492, BStBl II 2004, 703). 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 (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2006 II R 58/04, BFHE 213, 207, BStBl II 2006, 793).

38

c) Ein Sachverständigengutachten und ein zeitnah erzielter Kaufpreis führen dazu, dass dem Finanzamt und dem Finanzgericht 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.

39

aa) Im Streitfall hat die Klägerin ein Verkehrswertgutachten des von der Industrie- und Handelskammer öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, Dipl.-Ing. und Dipl.-Wirtsch.-Ing. Z, vom 11.01.2017 vorgelegt, das für das Bewertungsobjekt "Produktionsgebäude Y-Str., A" einen Verkehrswert zum Bewertungsstichtag 31.12.2016 von 1.250.000 € ausweist. Zwar wurde der Bewertung im Gutachten mit dem 31.12.2016 ein falscher Wertermittlungsstichtag zu Grunde gelegt, da der Grunderwerbsteuer auslösende Tatbestand mit der Abtretung der Anteile an der C GmbH & Co. KG am 07.10.2017 verwirklicht wurde, das Finanzamt hat jedoch nach Überprüfung des Gutachtens durch die Fachstelle für Grundstückswertermittlung am Finanzamt S den zum 31.12.2016 ermittelten Wert als Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes für den Wertermittlungsstichtag 07.10.2017 ausreichen lassen. Der Wert von 1.250.000 € wurde der Besteuerung zu Grunde gelegt.

40

bb) Soweit die Klägerin auf inhaltliche Mängel des von ihr selbst vorgelegten Gutachtens vom 11.01.2017 verweist, führt dies – bei einer Verwerfung des Gutachtens durch den Senat – zum Ansatz eines für die Klägerin ungünstigeren Wertes, nämlich dem vom Finanzamt im Ertragswertverfahren ermittelten Wert von 1.803.624 €, der von der Klägerin nicht bestritten wurde. Das Gericht darf jedoch die Rechtsposition der Klägerin im Vergleich zum Zustand vor Klageerhebung nicht verschlechtern (Verbot der reformatio in peius, vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1997 X R 146/94, BFH/NV 1998, 961), d.h. den Grundbesitzwert für die wirtschaftliche Einheit in A, Y-Straße, heraufsetzen.

41

cc) Das Finanzgericht ist nicht verpflichtet, von Amts wegen Beweis über einen etwaigen niedrigeren gemeinen Wert nach § 198 BewG zu erheben (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2021 II R 26/20, BFH/NV 2022, 822).

42

Die nach § 198 BewG dem Steuerpflichtigen zugewiesene Nachweislast geht über die reine Darlegungs- und Feststellungslast hinaus. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss der Steuerpflichtige den Nachweis selbst erbringen, etwa durch Vorlage eines geeigneten Gutachtens. Der Nachweis kann insbesondere nicht dadurch geführt werden, dass der Steuerpflichtige lediglich beantragt, das Gericht möge ein Sachverständigengutachten einholen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2019 II R 9/18, BFHE 267, 380, BStBl II 2021, 135).

43

Damit gilt die Verpflichtung des Finanzgerichts zur Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen im Rahmen von § 198 BewG – anders als bei anderen Wertermittlungen (vgl. etwa BFH-Urteile vom 21.07.2020 IX R 26/19, BFHE 270, 133, und vom 02.12.2020 II R 5/19, BFHE 272, 377, BStBl II 2022, 15, Rz 28) – aufgrund der Nachweispflicht des Steuerpflichtigen nur eingeschränkt (vgl. zu den Vorgängervorschriften des § 198 BewG, BFH-Urteile vom 10.11.2004 II R 69/01, BFHE 207, 352, BStBl II 2005, 259 und vom 06.07.2016 II R 28/13, BFHE 254, 38, BStBl II 2017, 147; BFH-Beschluss vom 25.03.2009 II B 62/08, BFH/NV 2009, 1091).

44

Ein neues Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder des örtlich zuständigen Gutachterausschusses hat die Klägerin auch im Klageverfahren bis einschließlich der mündlichen Verhandlung nicht vorgelegt, das einen niedrigeren gemeinen Wert zum 09.10.2017 nachweisen würde.

45

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 (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2018 II R 47/15, BFHE 262, 157, BStBl II 2019, 144).

46

aa) Der Bilanzwert allein ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes weder Indiz noch Nachweis für den gemeinen Wert eines Wirtschaftsguts. Bilanzwerte, gerade von Grundstücken, liegen regelmäßig deutlich unter dem Verkehrswert (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2018 II R 47/15, BFHE 262, 157, BStBl II 2019, 144 und BFH-Beschluss vom 22.05.2002 II R 61/99, BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598).

47

Der Verweis der Klägerin auf den handelsbilanziellen Wertansatz von 403.000 € erbringt daher keinen vom Gesetz und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes vorgesehenen Nachweis eines niedrigeren Wertes. Die Bewertung erfolgte ausweislich von Teil C: Kooperationsvereinbarung, § 4 Nrn. 4 und 5 der Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 nach den handelsrechtlichen Vorschriften in Kontinuität zum Jahresabschluss per 31.12.2016. Falls die nachfolgenden Präzisierungen für die Bewertung im Rahmen der handelsrechtlichen Regelungsvorschriften nicht zulässig sein sollten, galten diese gleichwohl im Innenverhältnis zwischen der F GmbH als Erwerberin und der E-Holding als Veräußerin. Die vorliegend streitgegenständlichen Grundstücke waren, wie bereits im Jahresabschluss per 31.12.2016 angesetzt, laut Kooperationsvereinbarung mit 403.000 € zu bewerten (Liquidationswert abzüglich Ertragswert gemäß Verkehrswertgutachten vom 11.01.2017 erstellt von Dipl. Ing. Dipl. Wirtsch.-Ing. Z und X). Es handelt sich hierbei um den in Anlage 1 des Gutachtens ermittelten Wert im Rahmen der Szenariobewertung (sofortiger Abbruch der baulichen Anlagen), den die Beteiligten der Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 als subjektiv geprägten Wert ihrem Vertragsverhältnis, d.h. im Innenverhältnis, zugrunde gelegt haben. Zur Überzeugung des Senats handelt es hierbei nicht um den gemeinen Wert, wie sich den Ausführungen im Gutachten vom 11.01.2017 entnehmen lässt (vgl. Anlage 1).

48

bb) Der erforderliche Nachweis des gemeinen Werts eines Grundstücks ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ebenfalls nicht gegeben, wenn beim Erwerb von Gesellschaftsanteilen der gemeine Wert eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücks aus dem Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile abgeleitet wird (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2018 II R 47/15, BFHE 262, 157, BStBl II 2019, 144). Dies gilt insbesondere, wenn das Vermögen der Gesellschaft – wie vorliegend – 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. Zum Gesellschaftsvermögen gehört regelmäßig eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern, die nur teilweise und auch nicht zwingend mit dem gemeinen Wert bilanziert werden.

49

Nach dem Vortrag des Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung wurden im Rahmen der Carve-Out-Vereinbarung 21 Einzelpositionen angesetzt, die unabhängig von der Handelsbilanz bewertet worden seien. Aus der Bewertung dieser Einzelpositionen habe sich der negative Kaufpreis von 642.228 € ergeben. Dieser Kaufpreis wurde im 1. Nachtrag zur Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 ermittelt,

worauf der Prozessbevollmächtigte hinweist. Nach der Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 war unter Teil C: Kooperationsvereinbarung, § 4 Ziel-Bilanzbild, eine Ist-Bilanz zum zweiten Quartal 2018 zu erstellen, die dem in § 4 skizzierten sog. Zielbilanz-Bild entsprechen sollte. Nach Teil A: Kauf- und Abtretungsvertrag über Kommanditanteile hat die F GmbH das Recht, vom Kaufvertrag zurückzutreten, sofern bis zum 30.09.2018 das Ziel-Bilanzbild gemäß § 4 Teil C (Kooperationsvereinbarung) nicht realisiert wird.

50

Die zum 30.06.2018 erstellte Ziel-Bilanz weist folgende Werte aus (vgl. Anlage zum 1. Nachtrag der Carve-Out-Vereinbarung vom 20.06.2018):

Aktivseite:

Betriebsgrundstücke:	403.000 €
Musterlager, Museum:	15.488 €
Heizölbestand:	9.623 €
Forderungen, Dritte:	2.385 €
Forderungen Modelleisenbahngruppe:	104.890 €
Vorsteuer-Erstattungsanspruch:	47.906 €
Kasse:	151.791 €
Markenrechte:	6.000 €
Kündigungsverzicht:	12.000 €
Summe Aktiva:	753.084 €

Passivseite:

Eigenkapital:	-385.624 €
Pensionsrückstellungen:	800.000 €
Personalrückstellungen:	60.000 €
sonstige Rückstellungen:	137.088 €
Rückstellung Grundstücksanierung:	41.616 €
Schulden RVS:	1 €
Verbindlichkeiten Lieferung u. Leistung:	31.796 €
sonstige Verbindlichkeiten:	20.863 €
Steuerverbindlichkeiten:	47.345 €
Summe Passiva:	753.084 €

51

Zusätzlich wurde bei der Ermittlung des Kaufpreises für die Anteile eine latente Steuerlast aus der Transaktion in Höhe von 160.557 € angesetzt. Für den Senat sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass diese Angaben nicht zutreffend sein sollten. Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung im Urteil vom 17.11.2021, Az. II R 26/20, dahingehend bestätigt, dass allein die Wertangabe in einem Übertragungsvertrag keinen Nachweis eines niedrigeren Wertes darstellt. Der Senat folgt dieser Rechtsprechung. Demnach kann in der Wertangabe von 403.000 € in der Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 und im 1. Nachtrag zur Carve-Out-Vereinbarung vom 15.06.2018 kein Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes gesehen werden.

52

cc) Soweit der Prozessbevollmächtigte darauf abstellt, dass der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 25.04.2018, Az. II R 47/15, die Frage offen gelassen habe, ob eine Ableitung aus dem Kaufpreis der Gesellschaftsanteile dann möglich sei, wenn das Grundstück den einzigen Bilanzposten darstellt und die Gesellschaft auch sonst über keine Wirtschaftsgüter verfügt, kommt es nicht in entscheidungserheblicher Weise hierauf an, da das Vermögen der C GmbH & Co. KG vorliegend – wie bereits ausgeführt – aus 9 Aktivposten und 9 Passivposten besteht. Zudem würde ein Abstellen auf den (niedrigeren) Bilanzwert der zum 30.06.2018 erstellten Bilanz im Streitfall dem Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen zuwiderlaufen, der einen dreimal höheren Wert ermittelt hat. Gegen die Ordnungsmäßigkeit dieses Gutachtens hat die Klägerin zwar Zweifel angedeutet, substantiell auseinandergesetzt hat sich die Klägerin mit dem von ihr selbst vorgelegten Gutachten jedoch nicht. Selbst wenn man die Miete für die 30 Pkw-Stellplätze herausnimmt, würde sich kein Wert im Umfeld des von der Klägerin angeführten Wertes von 403.000 € ergeben. Der Rohertrag für die 30 Stellplätze ist im Rahmen der gutachterlichen Ertragswertberechnung mit einem Anteil von 1,58 % in den gesamten Rohertrag eingeflossen. Hinsichtlich der im Gutachten angesetzten Restnutzungsdauer von 15 Jahren vermag allein der Hinweis des Prozessbevollmächtigten, er halte diesen Ansatz für nicht realistisch, das Gutachten nicht

erschüttern. Das Baujahr des Gebäudes war dem Sachverständigen bekannt und er ist gleichwohl zu einer Restnutzungsdauer von 15 Jahren gekommen. Warum dies unrealistisch sein soll, hat der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung nicht weiter substantiiert.

53

e) Ein niedrigerer Grundbesitzwert als 1.250.000 € wird auch nicht durch den 1. Nachtrag zur Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 vom 15.06.2018 nachgewiesen.

54

Der im 1. Nachtrag zur Carve-Out-Vereinbarung am 15.06.2018 vereinbarte Kaufpreis von -642.228 € ist nicht zum Nachweis eines geringeren Wertes geeignet. Weder die Carve-Out-Vereinbarung vom 09.10.2017 noch der 1. Nachtrag hierzu vom 15.06.2018 sind im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen. Aus dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Schreiben des Raiffeisenverbandes G vom 13.03.2017 ergibt sich, dass über das Vermögen der C GmbH & Co. KG das Insolvenzverfahren eröffnet worden war und dem Raiffeisenverband G im Insolvenzverfahren festgestellte Ansprüche zustanden. Im Rahmen der Verwertung/Veräußerung der gegenständlichen Pfandliegenschaft ging der Raiffeisenverband G von einem voraussichtlichen Verkaufswert von 403.000 € aus und bezog sich hierbei wiederum ausdrücklich auf das Verkehrswertgutachten vom 11.01.2017 des Gutachters Dipl. Ing. Dipl. Wirtsch.-Ing. Z. Dies bestätigt zur Überzeugung des Senats, dass es sich beim Wert von 403.000 € nicht um den Wert handelt, der nach den wirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage zustande gekommen ist, bei dem die Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not heraus handeln, denn die Rechtsvorgängerin der Klägerin befand sich in einer Notlage, wie dem Schreiben des Raiffeisenverbandes zu entnehmen ist. Dieser Wert ist nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen. Hinzu kommt, dass der Prozessbevollmächtigte bei den Verhandlungen sowohl auf Erwerberseite (F GmbH) aufgetreten ist als auch auf Veräußererseite, da er – seinen Angaben zufolge – Geschäftsführer der E-Holding war, die die Anteile an der C GmbH & Co. KG hielt. Er habe die E-Holding gemanagt und sei daher über die, der C GmbH & Co. KG angebotenen Kaufpreise für die Grundstücke, bestens informiert gewesen. Dies unterstützt nach Ansicht des Senates die Annahme, dass der Wert von 403.000 € nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist.

III.

55

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO, nach der die unterlegene Klägerin die Kosten des Verfahrens zu tragen hat.

IV.

56

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Streitsache betrifft einen Einzelfall und hat keine grundsätzliche Bedeutung. Auch ein Bedürfnis nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Sicherung der Einheit der Rechtsprechung oder zur Fortbildung des Rechts ist nicht erkennbar (§ 115 Abs. 2 FGO).