

Titel:

Ermittlung des Grundbesitzwerts eines zugewendeten Miteigentumsanteils Keine wertmindernde Berücksichtigung von Marktanpassungsabschlägen für einen Miteigentumsanteil sowie Nießbrauch in einem Verkehrswertgutachten

Normenketten:

ErbStG § 12 Abs. 3

BewG § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

BewG § 157 Abs. 3 S. 1

BewG § 198 Abs. 1 S. 1

BewG § 198 Abs. 1 S. 2

BewG § 198 Abs. 2

BauGB § 194 Abs. 1

BauGB § 199 Abs. 1

ImmoWertV 2021 § 1 Abs. 1 Nr. 1

ImmoWertV 2021 § 2 Abs. 1

ImmoWertV 2021 § 8 Abs. 3 S. 1

ImmoWertV 2021 § 8 Abs. 3 S. 2 Nr. 6

ImmoWertV 2021 § 8 Abs. 3 S. 3

BGB § 1030 ff.

Leitsätze:

Der Grundbesitzwert eines zugewendeten Miteigentumsanteils an einem Grundstück wird ermittlungstechnisch über eine Bewertung des ganzen Grundstücks und eine Aufteilung des dabei ermittelten Werts nach den Eigentumsquoten festgestellt. Gegenstand der Feststellung ist der in Einzelrechtsnachfolge erworbene Anteil am Grundstück und nicht das Grundstück als Ganzes. Der Verkehrswert eines Miteigentumsanteils wird durch den Preis bestimmt, der am Wertermittlungstichtag bei einer Veräußerung des Grundstücks im Ganzen erzielt wird und auf den jeweiligen Miteigentümer nach seinem Anteil entfällt. (redaktioneller Leitsatz)

Der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Vorlage eines Verkehrswertgutachtens nach § 198 Abs. 1 BewG und § 198 Abs. 2 BewG kann auch hinsichtlich eines übertragenen Miteigentumsanteils erbracht werden. (redaktioneller Leitsatz)

Da die isolierte Veräußerung eines Miteigentumsanteils nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht, kann das Vorliegen eines Miteigentumsanteils kein besonderes objektspezifisches Grundstücksmerkmal im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 1 ImmoWertV 2021 und § 8 Abs. 3 Satz 2 ImmoWertV 2021 darstellen und folglich in einem Verkehrswertgutachten nicht zulässigerweise durch einen wertmindernden Marktanpassungsabschlag nach § 8 Abs. 3 Satz 3 ImmoWertV 2021 berücksichtigt werden. (redaktioneller Leitsatz)

Auch die Veräußerung von unter Nießbrauchsvorbehalt stehenden Grundstücken entspricht nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Daher kann einem Verkehrswertgutachten nicht insoweit gefolgt werden, als es zusätzlich zu dem Wert des Nießbrauchsrechts noch einen Marktanpassungsabschlag wegen einer infolge des Nießbrauchsrechts erschwerten Verkehrsfähigkeit wertmindernd berücksichtigt hat. (redaktioneller Leitsatz)

Im Rahmen des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks nach § 198 BewG sind auf dem Objekt lastende Nutzungsrechte bei der Wertermittlung nach Maßgabe der ImmoWertV zu berücksichtigen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Marktanpassungsabschläge für einen Miteigentumsanteil und Nießbrauch, Miteigentumsanteil, Nießbrauchsrecht, Verkehrswertgutachten, Marktanpassungsabschlag, Grundbesitzbewertung, gewöhnlicher Geschäftsverkehr, Kostenentscheidung, Bewertung

Fundstellen:

EFG 2026, 990

StEd 2026, 213

ErbStB 2026, 198

LSK 2026, 5752

ZEV 2026, 472

Tenor

1. Unter Änderung des Bescheides vom 25.9.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 16.12.2022 für Zwecke der Schenkungsteuer in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16.1.2024 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.4.2024 wird der übertragene Anteil des Klägers am Grundbesitzwert in Höhe von 1.494.000 € festgestellt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Die Beteiligten streiten im Rahmen einer Grundbesitzwertfeststellung über die Berücksichtigung von Marktanpassungsabschlägen wegen eines Miteigentumsanteils und einer Nießbrauchsbelastung in einem Verkehrswertgutachten.

2

Herr A (im Folgenden: der Schenker) war im Grundbuch des Amtsgerichts B-Stadt von ..., Blatt ... als Miteigentümer zu 1/3 an dem 1.008 m² großen Flurstück (FSt.) ..., C-Straße ..., Wohnhaus, Nebengebäude, Hofraum, Garten (im Folgenden: das Grundstück) eingetragen. Weitere Miteigentümer zu jeweils 1/3 waren Frau D und Herr E.

3

Das Grundstück ist mit einem 1938 errichteten Wohngebäude bestehend aus drei separat nutzbaren Wohneinheiten bebaut.

4

Der Kläger erhielt mit notarieller Urkunde vom 16.12.2022 (UVZNr. ... des Notars ...) den 1/3 Miteigentumsanteil an dem Grundstück im Wege der Schenkung. Der am ...1964 geborene Schenker behielt sich gemäß Abschnitt B I 2. der notariellen Urkunde an dem 1/3 Miteigentumsanteil den lebenslangen Nießbrauch vor. Zudem stand dem Schenker in Abschnitt B I 3. das Recht zu, dass der übergebene Miteigentumsanteil ganz oder teilweise (...) an ihn zurückübertragen wird, wenn u.a. zu Lebzeiten des Schenkers über den Miteigentumsanteil ohne Zustimmung des Schenkers verfügt wird, insbesondere der Miteigentumsanteil veräußert oder belastet wird. Zur Sicherung dieses Anspruchs wurde die Eintragung einer Vormerkung am übergebenen Miteigentumsanteil zu Gunsten des Schenkers bewilligt und ins Grundbuch eingetragen.

5

Der Gutachterausschuss für Grundstückswerte im Bereich der B-Stadt (im Folgenden: der Gutachterausschuss -GAA-) veröffentlichte für die Adresse des streitgegenständlichen Grundstücks zum 1.1.2022 einen Bodenrichtwert von 5.800 EUR/m² bei einer wertrelevanten Geschossflächenzahl (WGfZ) von 0,7. In den Erläuterungen zu den Bodenrichtwerten 2022 sowie im Immobilienmarktbericht 2022 veröffentlichte der GAA Umrechnungskoeffizienten für Baulandwerte, die auch für Geschossbaugebiete (Wohn-, Misch- und Kerngebiete) anzuwenden waren. Für die WGfZ von 0,7 gab der GAA einen Umrechnungskoeffizienten i.H.v. 0,814 und für 0,75 i.H.v. 0,845 an. Bei Zwischenwerten ist linear zu interpolieren. Die Umrechnungskoeffizienten ermittelten sich anhand der nachfolgenden Formel:
$$\text{Umrechnungskoeffizient} = 0,621 \times \text{WGfZ} + 0,379.$$

6

Mit Schreiben vom 4.4.2023 forderte das für die Festsetzung der Schenkungsteuer zuständige Finanzamt F-Stadt vom Beklagten die Feststellung des Grundbesitzwerts für das streitgegenständliche Grundstück auf den 16.12.2022 an.

7

Am 21.6.2023 ging beim Beklagten (im Folgenden: das FA) die Erklärung vom 17.6.2023 zur Feststellung des Bedarfswerts für das Grundstück ein.

8

Mit Bescheid vom 25.9.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 16.12.2022 (im Folgenden: der Feststellungsbescheid) stellte der Beklagte (im Folgenden: das FA) für Zwecke der Schenkungsteuer den Grundbesitzwert für die wirtschaftliche Einheit in B-Stadt, C-Straße... als Ein- bzw. Zweifamilienhaus i.H.v. 6.033.326 EUR im Sachwertverfahren fest. Den Wert des übertragenen 1/3 Miteigentumsanteil des Klägers stellte das FA i.H.v. 2.011.108 EUR fest. Aufgrund der Feststellung, es handele sich um Ein- bzw. Zweifamilienhaus, erfolgte die Wertermittlung unter Anwendung des Sachwertverfahrens nach den §§ 189 ff des Bewertungsgesetzes (BewG). Dabei ermittelte das FA den Wert des Gebäudes getrennt vom Bodenwert. Der vom FA i.H.v. 186.926 EUR ermittelte Gebäudesachwert war zwischen den Beteiligten nicht streitig. Den Bodenwert i.H.v. 5.846.400 EUR ermittelte das FA, indem es den vom GAA veröffentlichten Bodenrichtwert i.H.v. 5.800 EUR/m² mit der anteiligen Grundstücksfläche von 1.008 m² multiplizierte.

9

Mit Schreiben vom 25.10.2023 legte der Kläger gegen den Feststellungsbescheid vom 25.9.2023 Einspruch ein.

10

Mit Änderungsbescheid vom 16.1.2024 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts stellte das FA den Wert des gesamten Grundstücks i.H.v. 6.008.528 EUR fest. Den Wert des übertragenen 1/3 Miteigentumsanteil des Klägers stellte das FA i.H.v. 2.002.842 EUR fest. Die Änderung erfolgte aufgrund einer Anpassung der Bruttogrundfläche.

11

Mit Schreiben vom 8.2.2024 erhielt der Kläger nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme bis 15.3.2024. Eine Stellungnahme ging beim beklagten FA innerhalb der Frist nicht ein.

12

Mit Einspruchsentscheidung vom 5.4.2024 wies das FA den Einspruch vom 25.10.2023 als unbegründet zurück.

13

Hiergegen richtet sich die am 6.5.2024 bei Gericht eingegangene Klage.

14

Im Klageverfahren legte der Kläger ein Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 vor. Dieses wurde durch Herrn SV, von der IHK öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, erstellt. Das Verkehrswertgutachten stellte den Verkehrswert des 1/3 Miteigentumsanteils am Wertermittlungstichtag 16.12.2022 unter Berücksichtigung des Nießbrauchsrechts in Höhe von 940.000 EUR fest. Dem Verkehrswertgutachten lagen die nachfolgenden Annahmen bzw. Feststellungen zugrunde:

- Aufgrund der Rahmenbedingungen (sehr gute Lage, Baujahr 1938, in jüngerer Vergangenheit keine wesentlichen Modernisierungen vorgenommen, unwirtschaftliche bauliche Ausnutzung) würde ein potentieller Käufer einen alsbaldigen Abriss des Gebäudebestandes zugrunde legen. Als Freilegungskosten berücksichtigte der Sachverständige 63.000 EUR.

- Der gewöhnliche Geschäftsverkehr würde eine Bebauung mit einer WGFZ von ca. 0,74 für genehmigungsfähig erachten. Den Bodenwert von 6.150.000 EUR ermittelte der Sachverständige ausgehend von dem Bodenrichtwert zum 1.1.2022 i.H.v. 5.800 EUR/m² bei einer WGFZ von 0,7. Anhand von angepassten Verkaufspreisen unter Berücksichtigung der WGFZ, der Lagequalität und der allgemeinen Preisentwicklung passte der Sachverständige den Bodenwert auf 6.101 EUR/m² an. Auf dieser Grundlage

ermittelte der Sachverständige zunächst einen Verkehrswert des gesamten Grundstücks ohne Berücksichtigung des Miteigentumsanteils und der Nießbrauchsbelastung von (gerundet) 6.100.000 EUR.

- Anschließend berücksichtigte der Sachverständige einen Marktanpassungsabschlag von 20 % wegen des Miteigentumsanteils, so dass sich ein anteiliger Verkehrswert des 1/3 Miteigentumsanteils von 1.600.000 EUR ergab. Den Marktanpassungsabschlag begründete er u.a. mit den Risiken hinsichtlich der künftigen Nutzung und einer Teilungsversteigerung, der geringen Nachfrage nach Miteigentumsanteilen und unter Verweis auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) Münster vom 24.11.2022 3 K 1201/21 F, EFG 2023, 326.

- Der Sachverständige ermittelte einen Wert des Nießbrauchsrechts i.H.v. 423.856 EUR (Abzinsungsfaktor 0,73509 bei einem Alter des Nießbrauchsberechtigten von 58 Jahren und durchschnittl. Lebenserwartung gem. Sterbetafel 2019/2021 von 23,28 Jahren).

- Zudem erachtete der Sachverständige einen weiteren Marktanpassungsabschlag von 20 % wegen des Nießbrauchsrechts für marktgerecht. Diesen begründete er mit zusätzlichen Vermarktungsschwierigkeiten, dem Wegfall von Eigennutzern als Kaufinteressenten und einer eingeschränkten Beleihbarkeit. Verkäufe derartig belasteter Immobilien seien äußerst selten. Die Werteeinflüsse könnten daher nur geschätzt werden.

- Auf dieser Grundlage ergab sich ein Verkehrswert des 1/3 Miteigentumsanteils von (abgerundet) 940.000 EUR.

15

Seine Klage begründet der Kläger im Wesentlichen wie folgt: Der Grundbesitzwert für den übertragenen Miteigentumsanteil sei in Höhe des Verkehrswerts von 940.000 EUR gemäß des Verkehrswertgutachtens vom 27.5.2024 festzustellen. Dabei sei der Wert des Nießbrauchs sowie – unter Hinweis auf das Urteil des FG Münster vom 24.11.2022 3 K 1201/21 F, EFG 2023, 326 – ein Wertabschlag wegen Minderheitsbeteiligung zu berücksichtigen. Die Kosten des Verfahrens seien durch das beklagte FA zu tragen, da bereits Ende Januar 2024 das Gutachten in Auftrag gegeben worden sei, die Veranlagungsstelle darauf hingewiesen worden sei, dass man sich mit der Erstellung eines Gutachtens beschäftige und das beklagte FA das Einspruchsverfahren außergewöhnlich schnell bearbeitet habe.

16

Der Kläger beantragt,

1. unter Änderung des Bescheides vom 25.9.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 16.12.2022 für Zwecke der Schenkungsteuer in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16.1.2024 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.4.2024 (Aktenzeichen: ...) den Grundbesitzwert des übertragenen 1/3 Anteils des Klägers an der wirtschaftlichen Einheit in B-Stadt, C-Straße ..., i.H.v. 940.000 EUR festzustellen.

2. im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

17

Das beklagte FA beantragt,

1. unter Änderung des Bescheides vom 25.9.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 16.12.2022 für Zwecke der Schenkungsteuer in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16.1.2024 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.4.2024 (Aktenzeichen: ...) den Grundbesitzwert des übertragenen 1/3 Anteil des Klägers an der wirtschaftlichen Einheit in B-Stadt, C-Straße ..., i.H.v. 1.494.000 EUR festzustellen,

2. im Übrigen die Klage abzuweisen

3. hilfsweise, für den Fall der vollen oder teilweisen Klagestattgabe, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

18

Das FA ist der Ansicht, die Marktanpassungsabschläge für den Miteigentumsanteil und das Nießbrauchsrecht könnten nicht berücksichtigt werden. Dies ergebe sich aus dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.7.2005, II B 58/05. Der BGH verweise auf die Möglichkeit, den entsprechenden anteiligen Grundstückswert im Wege der Aufhebung der Gemeinschaft nach § 749 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu realisieren (vgl. Bundesgerichtshof (BGH), Beschluss vom 7.6.2018 V

ZB 221/17, ZEV 2017, 734). Die Zulässigkeit eines Marktanpassungsabschlags eröffne Gestaltungsmöglichkeiten. Da jeder Miteigentümer die Aufhebung der Gemeinschaft verlangen könne, beruhe es auf seinem eigenen Entschluss, wenn er einen isolierten Miteigentumsanteil veräußere und dabei ggf. nur einen niedrigeren Kaufpreis erzielen könne. Die schwerere Verkäuflichkeit eines Miteigentumsanteils belaste nur den Miteigentümer, nicht aber das Grundstück selbst. Es sei auch üblich, im Miteigentum stehende Grundstücke als Gesamtobjekt zu veräußern. Es fehle zudem an empirisch belegten Marktdaten, die eine Wertkürzung von 20 % begründen. Derart unübliche Verkäufe einzelner Miteigentumsanteile entsprächen nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr und könnten daher bei der Bewertung nach § 9 Abs. 2 BewG nicht berücksichtigt werden. Die Kosten des Verfahrens sollten unabhängig vom Ausgang der Klage durch den Kläger getragen werden, da das Verkehrswertgutachten erst im Klageverfahren vorgelegt wurde.

19

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Grundbesitzwertakte des FA, die Gerichtsakte sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 24.3.2026 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

20

Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

21

Nach Vorlage des Verkehrswertgutachtens vom 27.5.2024 im Klageverfahren ist der mit Feststellungsbescheid vom 25.9.2023 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 16.1.2024 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.4.2024 festgestellte Grundbesitzwert des übertragenen 1/3 Miteigentumsanteils des Klägers auf 1.494.000 EUR abzuändern. Soweit der Kläger die weitere Herabsetzung des Grundbesitzwerts auf den durch den Sachverständigen festgestellten Verkehrswert von 940.000 EUR beantragt, ist die Klage unbegründet und abzuweisen.

22

1. Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) werden die Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in der AO oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist. Nach § 12 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) i.V.m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG sind Grundbesitzwerte gesondert, und – bei mehreren Beteiligten – gesondert und einheitlich (§ 154 Abs. 1 Satz 2 BewG) festzustellen, wenn die Werte u.a. für die Erbschaft- oder Schenkungsteuer von Bedeutung sind. Die Grundbesitzwerte sind nach § 157 Abs. 3 Satz 1 BewG für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens, zu denen der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör gehören (§ 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG), unter Anwendung der §§ 159 und 176 bis 198 BewG zu ermitteln. Die Bewertung des Grundvermögens vollzieht sich im typisierten Verfahren und erlaubt nur zugunsten des Steuerpflichtigen den unmittelbaren Rückgriff auf den gemeinen Wert im Rahmen von § 198 BewG (BFH-Urteil vom 24.8.2022 II R 14/20, BStBl II 2023, 693). Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit im Besteuerungszeitpunkt niedriger ist als der nach den §§ 179, 182 bis 196 BewG ermittelte Wert, ist dieser Wert nach § 198 Abs. 1 Satz 1 BewG als Grundbesitzwert festzustellen. Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten grundsätzlich die auf Grund des § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs (BauGB) erlassenen Vorschriften (§ 198 Abs. 1 Satz 2 BewG). Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann nach § 198 Abs. 2 BewG regelmäßig ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses im Sinne der §§ 192 ff BauGB oder von Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert sind, dienen. Ein Sachverständigengutachten ist regelmäßig zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks geeignet, wenn es unter Beachtung der maßgebenden Vorschriften ordnungsgemäß erstellt wurde. Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen. Etwaige Lücken im Gutachten können vom FG selbst geschlossen werden, wenn und soweit dies ohne Sachverständige im üblichen Rahmen einer Beweismittelwürdigung möglich ist (BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 40/15, BStBl II 2019, 21). Die Anforderungen an die methodische Qualität des Wertgutachtens ergeben

sich im Wesentlichen aus den §§ 194 ff. BauGB. Daneben ist die Immobilien-Wertermittlungsverordnung v. 14.7.2021 (BGBl. I 2021, 2805) zu beachten (im Folgenden: ImmoWertV 2021). Einem Gutachten, das diesen Vorgaben entspricht, wird regelmäßig zu folgen sein (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 24.10.2017 II R 40/15, BStBl. II 2019, 21; vom 11.9.2013 II R 61/11, BStBl. II 2014, 363 m.w.N.).

23

2. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist der Grundbesitzwert in Höhe von 1.494.000 EUR festzustellen. Das Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 ist nur unter Streichung der beiden Marktanpassungsabschläge zum Miteigentumsanteil und zum Nießbrauchsrecht zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts geeignet.

24

a) Wirtschaftliche Einheit ist im Streitfall der 1/3 Miteigentumsanteil des Klägers an dem Grundstück. Ist von vornherein nur ein Miteigentumsanteil an einem Grundstück freigebig zugewendet worden, kann sich die Frage nach einer über diesen Anteil hinausgreifenden wirtschaftlichen Einheit i. S. des § 2 Abs. 1 BewG nicht stellen und bildet der Anteil selbst die wirtschaftliche Einheit (BFH-Urteil vom 18.8.2004 II R 22/04, BStBl. II 2005, 19). Der Grundbesitzwert des zugewendeten ideellen Bruchteils am Grundstück wird ermittlungstechnisch über eine Bewertung des ganzen Grundstücks und eine Aufteilung des dabei ermittelten Werts nach den Eigentumsquoten festgestellt (BFH-Beschluss vom 22.7.2005 II B 58/05, BFH/NV 2005, 1980). Gegenstand der Feststellung ist der in Einzelrechtsnachfolge erworbene Anteil am Grundstück und nicht das Grundstück als Ganzes (BFH-Urteil vom 18.8.2004 II R 22/04, BStBl. II 2005, 19; BFH-Urteil vom 24.5.2005 II R 57/03, BFH/NV 2005, 1982).

25

b) Zu Recht hat das beklagte FA den Grundbesitzwert für den übertragenen 1/3 Miteigentumsanteil nicht bereits im typisierten Bewertungsverfahren niedriger als 2.002.842 EUR festgestellt.

26

aa) Zwar hat das FA im Streitfall zu Unrecht im typisierten Bewertungsverfahren die Bewertung im Sachwertverfahren vorgenommen. Nach dem Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 enthält das Gebäude vorliegend drei separate Wohnungen, so dass es sich nicht um Ein- oder Zweifamilienhaus im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 BewG, sondern um ein Mietwohngrundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 BewG handelt. Mietwohngrundstücke sind nach § 182 Abs. 3 Nr. 1 BewG grundsätzlich im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 ff BewG zu bewerten.

27

bb) Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens war der Grundbesitzwert im typisierten Bewertungsverfahren jedoch nicht niedriger als i.H.v. 2.002.842 EUR festzustellen.

28

(1) Im Streitfall beträgt allein der Bodenwert des gesamten Grundstücks bereits 6.025.824 EUR. Dies ergibt sich aus dem Bodenrichtwert zum 1.1.2022 von 5.800 EUR/m² bei einer WGFZ von 0,7, der im Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 festgestellten baulich möglichen WGFZ von 0,74 sowie den anzuwendenden Umrechnungskoeffizienten gemäß den Erläuterungen zu den Bodenrichtwerten sowie dem Immobilienmarktbericht 2022 (für WGFZ 0,7: 0,814; für WGFZ 0,74 rechnerisch 0,839). Der Bodenwert beträgt daher 5.978 EUR/m² bei 1.008 m² Grundstücksfläche.

29

(2) Da bereits der auf den Miteigentumsanteil i.H.v. 2.008.608 EUR entfallende anteilige Bodenwert den durch das beklagte FA im Änderungsbescheid vom 16.1.2024 festgestellten Wert überschreitet, kann im Streitfall die Höhe des Gebäudeertragswerts nach § 184 Abs. 1, § 185 BewG aufgrund des Verbots der Schlechterstellung im finanzgerichtlichen Verfahren (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1997 X R 146/94, BFH/NV 1998, 961) offenbleiben.

30

c) Das Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 ist nur insoweit zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 Abs. 1 und 2 BewG geeignet, als es einen Verkehrswert des 1/3 Miteigentumsanteils von 1.494.000 EUR schlüssig ermittelt. Dem Gutachten kann hinsichtlich der beiden Marktanpassungsabschläge von jeweils 20 % wegen des Miteigentumsanteils und des Nießbrauchsrechts

nicht gefolgt werden. Die Marktanpassungsabschläge entsprechen nicht den Anforderungen, die an ein Verkehrswertgutachten zu stellen sind und sind daher zu streichen.

31

aa) Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten gemäß § 198 Abs. 1 Satz 2 BewG grundsätzlich die auf Grund des § 199 Abs. 1 des Baugesetzbuchs (BauGB) erlassenen Vorschriften über die Anwendung gleicher Grundsätze bei der Ermittlung der Verkehrswerte.

32

(1) Der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Vorlage eines Verkehrswertgutachtens nach § 198 Abs. 1 und 2 BewG kann auch hinsichtlich eines übertragenen Miteigentumsanteils erbracht werden. Insbesondere hat sich der Wortlaut des § 198 Abs. 1 BewG gegenüber der alten Rechtslage in § 146 Abs. 7 BewG a.F. insoweit geändert als § 198 Abs. 1 BewG nunmehr den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts der wirtschaftlichen Einheit und nicht des Grundstücks ermöglicht. Da die wirtschaftliche Einheit vorliegend der Miteigentumsanteil ist, steht es Steuerpflichtigen frei den niedrigen gemeinen Wert des Miteigentumsanteils nach § 198 BewG nachzuweisen (vgl. FG Münster, Urteil vom 24.11.2022 3 K 1201/21 F, EFG 2023, 326).

33

(2) Die ImmoWertV 2021 knüpft an den Begriff des Verkehrswerts (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 ImmoWertV 2021) an, wie er in § 194 BauGB definiert ist. Der Verkehrswert wird nach § 194 BauGB durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre. Nach § 2 Abs. 1 ImmoWertV 2021 sind der Wertermittlung die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt zum Wertermittlungsstichtag und der Grundstückszustand zum Qualitätsstichtag zugrunde zu legen. Die allgemeinen Wertverhältnisse richten sich nach § 2 Abs. 2 ImmoWertV 2021 nach der Gesamtheit der am Wertermittlungsstichtag für die Preisbildung von Grundstücken im gewöhnlichen Geschäftsverkehr maßgebenden Umstände. Besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale sind wertbeeinflussende Grundstücksmerkmale, die nach Art oder Umfang erheblich von dem auf dem jeweiligen Grundstücksmarkt Üblichen oder erheblich von den zugrunde gelegten Modellen oder Modellansätzen abweichen (§ 8 Abs. 3 Satz 1 ImmoWertV 2021). Besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale können insbesondere vorliegen bei grundstücksbezogenen Rechten und Belastungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Nr. 6 ImmoWertV 2021). Die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale werden, wenn sie nicht bereits anderweitig berücksichtigt worden sind, erst bei der Ermittlung der Verfahrenswerte insbesondere durch marktübliche Zu- oder Abschläge berücksichtigt (§ 8 Abs. 3 Satz 3 ImmoWertV 2021).

34

(3) Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel nach den wirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage zu verstehen, bei dem die Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern in Wahrung ihrer eigenen Interessen handeln (BFH-Urteil vom 26.4.2006 II R 58/04, BStBl II 2006, 793, m.w.N.).

35

(4) Zum alten Recht des § 146 Abs. 7 BewG in der Fassung bis 31.12.2006 (a.F.), wonach ein niedrigerer Grundstückswert bei Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks festzustellen ist, war nach der Rechtsprechung des BFH der Nachweis, dass ein Miteigentumsanteil an einem mit dem nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert bewerteten Grundstück weniger wert sei als es dem rechnerischen Anteil am gemeinen Wert des gesamten Grundstücks entspricht, nicht zulässig. Nicht mit einem Wohnungs- oder Teileigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz verbundene Miteigentumsanteile an Grundstücken werden vergleichsweise selten als solche verkauft. Üblich ist es hingegen, im Miteigentum nach Bruchteilen stehende Grundstücke als Gesamtobjekt zu veräußern. Es fehlt daher an empirisch belegten Marktdaten, die eine Wertkürzung über das Maß des Bruchteils vom Gesamtwert hinaus in finanzmathematisch fassbarer Weise begründen. Solche unüblichen Verkäufe von einzelnen Miteigentumsanteilen entsprechen nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr und können daher bei der Bewertung nach § 9 Abs. 2 BewG nicht berücksichtigt werden. Bei einer Veräußerung des

Gesamtobjekts wirkt sich das Bruchteilseigentum hingegen nicht negativ auf den erzielbaren Kaufpreis aus. Dies ist für die Bewertung entscheidend (BFH-Beschluss vom 22.7.2005 II B 58/05, BFH/NV 2005, 1980).

36

bb) In Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall entspricht das Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 hinsichtlich der darin enthaltenen Marktanpassungsabschläge wegen eines Miteigentumsanteils und einer schlechteren Verkehrsfähigkeit des Grundstücks wegen des Nießbrauchsrechts nicht den zu stellenden Anforderungen. Da das Verkehrswertgutachten im Übrigen den Verkehrswert des 1/3 Miteigentumsanteils schlüssig ermittelt, ist es nach Streichung der beiden Marktanpassungsabschläge zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 Abs. 1 und 2 BewG geeignet.

37

(1) Dem im Gutachten berücksichtigten Marktanpassungsabschlag wegen Vorliegens eines Miteigentumsanteils kann nicht gefolgt werden. Der Zulässigkeit eines solchen Marktanpassungsabschlags stehen § 194 BauGB und die Vorschriften der ImmoWertV 2021 entgegen. Die isolierte Veräußerung von Miteigentumsanteilen entspricht nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr, soweit diese nicht mit einem Wohnungs- oder Teileigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) verbunden sind. Der Verkehrswert eines Miteigentumsanteils wird vielmehr durch den Preis bestimmt, der am Wertermittlungstichtag bei einer Veräußerung des Grundstücks im Ganzen erzielt wird und auf den jeweiligen Miteigentümer nach seinem Anteil entfällt.

38

(1.1) Das Angebot von und die Nachfrage nach Miteigentumsanteilen an Grundstücken sind regelmäßig nicht oder nur sehr eingeschränkt vorhanden. Denn mit einem Miteigentumsanteil ist eine erhebliche Beschränkung des Inhalts des Eigentums verbunden. So kann der Miteigentümer nicht nach Belieben mit dem Gesamtgrundstück verfahren, insbesondere die übrigen Miteigentümer nicht von der Nutzung ausschließen (vgl. § 903 BGB). Da nach § 749 Abs. 1 BGB jeder Miteigentümer jederzeit die Aufhebung der Gemeinschaft verlangen kann, müssen Käufer damit rechnen, dass sie ihr Miteigentum an dem Grundstück alsbald verlieren könnten. Miteigentumsanteile werden daher regelmäßig nicht am Markt nachgefragt (vgl. Zimmermann, in: Zimmermann, Immobilienwertermittlungsverordnung, 2. Auflage 2019, § 1 Rn. 94) und es fehlt an empirisch belegten Marktdaten insbesondere der Gutachterausschüsse, die eine Wertkürzung über das Maß des Bruchteils vom Gesamtwert hinaus begründen könnten.

39

(1.2) Dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Wahrung der eigenen Interessen entspricht es vielmehr, dass die Verwertung des Miteigentumsanteils durch Veräußerung des Grundstücks im Ganzen oder Veräußerung des Miteigentumsanteil an einen der übrigen Miteigentümer erfolgt. In beiden Konstellationen wirkt sich das Bruchteilseigentum nicht negativ auf den erzielbaren Kaufpreis aus. Der Verkehrswert wird vielmehr durch den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für das gesamte Grundstück erzielbaren Preis bestimmt, der auf die Miteigentümer nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile entfällt. Soweit Miteigentumsanteile in seltenen Ausnahmefällen dennoch isoliert angeboten und veräußert werden, erfolgt dies regelmäßig unter Verzicht auf die Möglichkeit zur Erzielung des höchstmöglichen Kaufpreises und damit entgegen der Wahrung eigener Interessen.

40

(1.3) Da die isolierte Veräußerung eines Miteigentumsanteils nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht, kann das Vorliegen eines Miteigentumsanteils kein besonderes objektspezifisches Grundstücksmerkmal im Sinne des § 8 Abs. 3 Sätze 1 und 2 ImmoWertV 2021 darstellen und folglich nicht durch einen Marktanpassungsabschlag nach § 8 Abs. 3 Satz 3 ImmoWertV 2021 berücksichtigt werden.

41

(2) Aus den gleichen Erwägungen kann auch nicht dem (zusätzlich zu dem Wert des Nießbrauchsrechts) im Verkehrswertgutachten angesetzten Marktanpassungsabschlag von 20 % wegen der erschwerten Verkehrsfähigkeit gefolgt werden. Auch die Veräußerung von unter Nießbrauchsvorbehalt stehenden Grundstücken entspricht nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr.

42

(2.1) Die Bestellung eines Nießbrauchsrechts nach den §§ 1030 ff. BGB führt zu einem Auseinanderfallen von Eigentum und Nutzungsziehungsrecht an dem Grundstück. Dem Nießbrauchsberechtigten stehen das

Nutzungsziehungsrecht und damit alle Gebrauchsvorteile, wie das Recht zum Besitz oder zur Ziehung von Früchten, zu (Reischl, in: BeckOK BGB, Hau/Poseck, 76. Edition, Stand: 01.11.2025, § 1030 Rn. 27). Das Nießbrauchsrecht erlischt regelmäßig erst mit dem Tod des Nießbrauchsberechtigten (§ 1061 Satz 1 BGB). Aufgrund dieser erheblichen Nachteile, die insbesondere eine Eigennutzung oder eine Fremdvermietung durch den Eigentümer ausschließen, besteht ein Nachfragemarkt für nießbrauchsbelastete Grundstücke regelmäßig nicht oder nur in sehr eingeschränktem Umfang. Dies wird durch die Ausführungen des Sachverständigen im Verkehrswertgutachten bestätigt, wonach Verkäufe von mit einem Nießbrauchsrecht belasteten Immobilien äußerst selten stattfinden.

43

(2.2) Aufgrund der bestehenden Nachteile des Nießbrauchsrechts wird ein nießbrauchsbelastetes Grundstück regelmäßig nur dann veräußert, wenn der Nießbrauchsberechtigte der Löschung seines Nießbrauchsrechts zustimmt. Eine Veräußerung unter Beibehaltung des Nießbrauchsrechts, die allenfalls zu einem weit reduzierten Kaufpreis erfolgen kann, würde entgegen der Wahrung eigener Interessen und regelmäßig aus einer gewissen Not heraus erfolgen.

44

(2.3) Da auch die Veräußerung eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks im Streitfall nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht, kommt für die erschwerte Verkehrsfähigkeit aufgrund der Nießbrauchsbelastung ein Marktanpassungsabschlag nach § 8 Abs. 3 ImmoWertV 2021 nicht in Betracht.

45

(3) Gegen die Berücksichtigung des Nießbrauchsrechts im Verkehrswertgutachten in Höhe von 538.650 EUR bestehen dagegen keine Bedenken.

- Abweichend von der früheren Rechtslage (BFH-Urteil vom 11.6.2008 II R 71/05, BStBl II 2009, 132) sind im Rahmen des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks nach § 198 BewG auf dem Objekt lastende Nutzungsrechte bei der Wertermittlung nach Maßgabe der ImmoWertV zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 9.4.2014 II R 48/12, BStBl II 2014, 554).

- Im Streitfall wurde das Nießbrauchsrecht des Schenkers im Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 berücksichtigt. Dessen Ermittlung unter Berücksichtigung des Alters und der durchschnittlichen Lebenserwartung des Schenkers ermittelten Abzinsungsfaktors begegnet keinen Bedenken und ist im Übrigen zwischen den Beteiligten unstrittig.

46

(4) Da das Verkehrswertgutachten vom 27.5.2024 abgesehen von den beiden Marktanpassungsabschlägen keine Mängel aufweist, kann dieses insoweit unter Streichung der beiden Marktanpassungsabschläge in Höhe von 1.494.000 EUR anerkannt werden (Verkehrswert des gesamten Grundstücks 6.100.000 EUR $\times$ 1/3 Miteigentumsanteil des Klägers $\times$ Faktor 0,73509 für das Nießbrauchsrecht). Unter Berücksichtigung des gutachterlich ermittelten Nießbrauchsrechts, dessen erneuter Abzug im Festsetzungsverfahren zur Schenkungsteuer nach § 10 Abs. 6 Satz 11 ErbStG ausgeschlossen ist, ist der Wert des auf den Kläger entfallenden 1/3 Miteigentumsanteil in Höhe von (gerundet) 1.494.000 EUR festzustellen (vgl. BFH-Beschluss vom 22.7.2005 II B 58/05, BFH/NV 2005, 1980).

47

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 Satz 1 FGO.

48

a) Dass der Kläger teilweise obsiegt, ergibt sich ausschließlich aus dem Umstand, dass er erst im Klageverfahren ein Verkehrswertgutachten vorgelegt hat, das insbesondere zu seinen Gunsten den Nießbrauchswert berücksichtigt. Wird das Gutachten zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts gemäß § 198 BewG – wie im Streitfall – erst im Klageverfahren vorgelegt, trägt der Kläger auch im Fall der (Teil-) Abhilfe grundsätzlich die gesamten Kosten des Verfahrens gemäß § 137 Satz 1 FGO (vgl. FG Hamburg, Beschluss vom 28.10.2021 3 K 65/20, EFG 2022, 562).

49

b) Der Kläger erhielt zudem mit Schreiben vom 8.2.2024 Gelegenheit zur Stellungnahme bis 15.3.2024. Bis zu diesem Zeitpunkt hätte der Kläger das FA über die bereits in Auftrag gegebene Erstellung eines

Verkehrswertgutachtens in Kenntnis setzen können. Eine Stellungnahme ging beim beklagten FA nicht ein, so dass dieses zu Recht von einer Spruchreife der Einspruchsentscheidung ausgehen konnte.

50

4. Die Revision wird zugelassen, weil ein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. Der BFH hat unter der Geltung des aktuellen § 198 BewG, auch in der zum Stichtag anzuwendenden Fassung, noch nicht über die Frage entschieden, ob der Nachweis generell zulässig ist, dass ein Miteigentumsanteil an einem Grundstück weniger wert sein kann, als es dem rechnerischen Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks entspricht. Gleiches gilt für den zusätzlichen Marktanpassungsabschlag aufgrund der schlechten Verkehrsfähigkeit von nießbrauchbelasteten Grundstücken bzw. Miteigentumsanteilen.