

## Ermittlung des Teilwerts von Grund und Boden

### Leitsätze

1. Bei der Ermittlung des Teilwerts (Verkehrswerts) von Grund und Boden kommt der Ableitung aus Verkaufspreisen für benachbarte Vergleichsgrundstücke grundsätzlich der Vorrang vor anderen Methoden zu. Zwar bilden Verkaufsfälle, die einen zeitlichen Abstand zum Bewertungsstichtag aufweisen, der wesentlich länger als ein Jahr ist, im Allgemeinen keine Grundlage für eine unmittelbare Ableitung des Verkehrswerts. Der zeitliche Rahmen kann jedoch weiter zu ziehen sein, wenn der örtliche Grundstücksmarkt dadurch gekennzeichnet ist, dass einerseits nur sehr wenige tatsächliche Verkaufsfälle zu verzeichnen sind, andererseits aber die Markt- und Preisverhältnisse über einen sehr langen Zeitraum weitestgehend unverändert geblieben sind.
2. Bei der Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten sind Bodenrichtwerte, die für Grundstücke gelten, für die noch Erschließungskosten zu zahlen sind, um die tatsächlich nach den Verhältnissen des Bewertungsstichtags anfallenden Erschließungskosten zu erhöhen. Fiktive oder historische Erschließungskosten sind grundsätzlich nicht maßgeblich.
3. Eine – durch § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO ermöglichte – Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG setzt besondere sachliche Gründe voraus. Gravierende Verfahrensfehler des FG allein reichen hierfür grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen.
4. Der Richter darf einem Beteiligten einen rechtlichen Hinweis auch mündlich oder telefonisch erteilen bzw. den Sach- und Streitstand telefonisch mit einem Beteiligten erörtern. Der Inhalt eines solchen (Telefon-)Gesprächs muss allerdings durch einen Aktenvermerk dokumentiert werden. Darüber hinaus muss der jeweilige Prozessgegner vor Erlass einer Entscheidung in den gleichen Kenntnisstand versetzt werden, indem auch ihm die richterlichen Hinweise mitgeteilt werden (Anschluss an BVerfG-Beschluss vom 30.9.2018 – 1 BvR 1783/17, NJW 2018, 3631, Rz24).

### *BFH Urteil vom 19.5.2020 – X R 27/19* **Der Sachverhalt**

Der Kläger (und Revisionskläger) erzielt mit einem Gebrauchtwagenhandel Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

Zu seinem Betriebsvermögen gehört ein Grundstück, das er in den Jahren 1998 und 2000 zu einem Preis von 255.906 € (inkl. Nebenkosten) erwarb. Das Grundstück ist – mit Ausnahme eines kleinen Bürocontainers – nicht bebaut. Zum 31.12. des Streitjahres 2007 nahm der Kläger eine Teilwertabschreibung von – anfänglich – 141.978 € vor.



Das Grundstück des Klägers liegt im Geltungsbereich eines Bebauungsplans, der ein Sondergebiet ausweist. Das Plangebiet befindet sich unmittelbar an einer Autobahn-Anschlussstelle. Das Sondergebiet wurde durch einen privaten Investor entwickelt, der die Flächen angekauft, sie mit den erforderlichen Erschließungsanlagen versehen und sodann versucht hatte, sie an Gewerbebetriebe zu verkaufen. Keines der dabei vorgesehenen Projekte ist tatsächlich verwirklicht worden. Auf einem Grundstück wurde später ein Zollamt errichtet, die übrigen Flächen liegen brach.

Auf der anderen Seite der Autobahn hatte die Gemeinde ein Gewerbe- und Industriegebiet ausgewiesen. Dort wurden Gewerbeflächen zu unterschiedlichen Preisen angeboten – je nachdem, ob ein Betrieb förderfähig war oder nicht. Die Nachfrage nach diesen Grundstücken war äußerst gering. Der Betrieb des Klägers ist nicht förderfähig. Die Bodenrichtwerte für Gewerbegrundstücke haben sich in der betreffenden Gemeinde zwischen 2002 und 2008 nicht verändert. Für 2008 wurde erstmals ein Bodenrichtwert für erschließungsbeitragsfreie Grundstücke veröffentlicht.

Der Kläger legte zur Begründung der Teilwertabschreibung ein Privatgutachten vor. Darüber hinaus berief er sich auf bei drei Zwangsversteigerungen in den Jahren 2011 und 2012 erzielte Erlöse für Flächen im Sondergebiet, die der Investor nicht hatte verkaufen können. Außerdem brachte der Kläger vor, dass für den Erwerb des Grundstücks entscheidend gewesen sei, dass aufgrund der im Bebauungsplan vorgesehen Nutzungen ein erheblicher Geschäftsverkehr im Umfeld des Gebrauchtwagenhandels zu erwarten war. Diese geschäftliche Erwartung habe sich aber nicht realisiert. In Kenntnis der tatsächlichen Sachlage wäre weder der Kläger noch ein Dritter bereit gewesen, den damals geforderten und gezahlten Preis zu entrichten. Der mit dem Zollamt zusammenhängende Verkehr sei für den Betrieb des Klägers uninteressant, da das Zollamt ausschließlich von LKW-Fahrern angesteuert werde, die nicht zu seinem Kundenkreis gehörten.

Der Einspruch gegen den Einkommensteuer- und Gewerbesteuerermessbescheid für 2007 hatte in diesem Punkt keinen Erfolg. Im Klageverfahren des ersten Rechtsgangs beantragten die Kläger noch eine Teilwertabschreibung von 98.000 €. Das FG wies die Klage ab. Am Vorliegen einer Wertminderung bestünden „Zweifel“. Jedenfalls wäre eine Wertminderung nicht voraussichtlich dauernd.

Diese Entscheidung hat der erkennende Senat des BFH mit Urteil vom 21.9.2016 – X R 58/14 aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Zur Begründung hat der Senat u.a. ausgeführt, das FG müsse sich intensiver als bisher mit der Frage befassen, ob die Gemeinde mit den Vorzugspreisen den örtlichen Markt für Gewerbegrundstücke beeinflusst habe. Auch eine Heranziehung der in den Zwangsversteigerungsverfahren erzielten Erlöse sei hier nicht von vornherein ausgeschlossen. Auch hinsichtlich der – vom FG verneinten – voraussichtlichen Dauerhaftigkeit einer möglichen Wertminderung hat der Senat das im ersten Rechtsgang ergangene vorinstanzliche Urteil beanstandet.



Im zweiten Rechtsgang nahm das FG umfangreiche Ermittlungsmaßnahmen vor. Es wurden die Hintergründe der Zwangsversteigerungsverfahren untersucht und die Gemeinde um Auskunft gebeten, wie die Erschließung finanziert wurde. U.a. ergab sich dabei, dass die Preise für den Grund und Boden sowie für die Straßenerschließung im gesamten Zeitraum bis heute unverändert geblieben seien. Der Gutachterausschuss wurde gebeten, die Daten zu sämtlichen Verkäufen von Gewerbegrundstücken von 2006 bis 2010 mitzuteilen.

Der Kläger hatte am 4.8.2010 eine berichtigte Bilanz beim FA eingereicht, in der nur noch eine Teilwertabschreibung von 68.497 € enthalten war. Der vorsitzende Richter des beim FG zuständigen Senats teilte dem Kläger daraufhin mit, dass der im Klageverfahren gestellte Antrag, eine Teilwertabschreibung von 98.000 € vorzunehmen, eine Bilanzänderung voraussetze. Die dafür geltenden, in § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG enthaltenen Voraussetzungen lägen aber nicht vor. Daraufhin schränkte der Kläger sein Begehren auf die o.g. 68.497 € ein.

Das FG wies die Klage auch im zweiten Rechtsgang ab. Eine Ableitung des Teilwerts aus tatsächlichen Verkaufspreisen für benachbarte Vergleichsgrundstücke scheidet mangels repräsentativer und stichtagsnaher Verkäufe aus. Innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bilanzstichtag seien nur Grundstücke zu den für förderfähige Betriebe geltenden Preisen veräußert worden. Die Zwangsversteigerungen hätten erst deutlich nach dem Bilanzstichtag stattgefunden und seien zudem nicht als Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anzusehen.

Daher müsse der Verkehrswert aus den Bodenrichtwerten für erschließungskostenpflichtige Grundstücke abgeleitet werden, die um die Erschließungskosten für nicht förderfähige Betriebe zu erhöhen seien. Dabei sei ein Ansatz der Erschließungskosten mit den Beträgen, die die Gemeinde von nicht förderfähigen Betrieben tatsächlich verlange, nicht möglich, da die tatsächlichen Erschließungskosten bereits bei der Herstellung der Erschließungsanlagen im Gewerbe- und Industriegebiet in den Jahren 1993 und 1994 nicht gedeckt gewesen seien. Zudem müssten die damaligen Beträge auf die Preisverhältnisse des Jahres 2007 hochgerechnet werden. Das Sondergebiet sei hingegen von einem privaten Investor auf eigene Kosten erschlossen worden. Dabei sei ein höherer Aufwand angefallen.

Gegen dieses Urteil ging der Kläger erneut in Revision.

### **Das Urteil**

Der BFH hält die Revision für begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und erneut an einen anderen Senat des FG zurückverwiesen.

Der BFH stellt fest, dass das FG in rechts- und verfahrensfehlerhafter Weise verneint hat, dass der Teilwert des Grundstücks zum 31.12.2007 unter die Anschaffungskosten gesunken war.

Der BFH bemängelt, dass das FG zwei Verkaufsfälle der Jahre 2006 und 2008 mit der Begründung nicht berücksichtigt hat, die Betriebe der Erwerber seien – im Gegensatz zum Betrieb des Klägers – förderfähig gewesen. Diese Erwägungen tragen den Ausschluss dieser Verkaufsfälle aus der



Teilwertermittlung nicht, da sowohl die für Verkäufe an förderfähige bzw. nicht förderfähige Betriebe geltende Preisdifferenz als auch die Höhe der anfallenden Erschließungskosten bekannt ist. Daher wäre es ohne weiteres möglich gewesen, die beiden Verkaufspreise auf die für das Grundstück des Klägers geltenden Erschließungs- und Förderverhältnisse umzurechnen. Voraussetzung für die Heranziehung von tatsächlichen Verkaufspreisen ist, dass die verkauften Grundstücke mit dem zu bewertenden Grundstück vergleichbar sind. Das war hier der Fall. Außerdem ist die Förderfähigkeit eines Betriebes kein grundstücksbezogener Umstand, sondern gehört zu den „persönlichen Verhältnissen“ des Erwerbers, die gem. § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG bei der Ermittlung des Verkehrswerts außer Betracht bleiben müssen.

Der Ausschluss von Verkaufsfällen, deren zeitlicher Abstand zum Bewertungsstichtag wesentlich länger als ein Jahr ist, gilt nur „im Allgemeinen“. Dies schließt es nicht aus, in atypischen Sonderfällen auch Verkäufe mit einem längeren zeitlichen Abstand einzubeziehen (atypisch war hier, dass nur wenige Grundstücke veräußert wurden und dass die Preise über einen langen Zeitraum weitestgehend unverändert blieben). In einer solchen Situation können tatsächliche Vergleichspreise zur Bewertung besser geeignet sein als fiktive Erwägungen, selbst wenn der Rahmen dessen, was noch als vergleichbar anzusehen ist, etwas weitergezogen wird als im Regelfall. Auch die im Zwangsversteigerungsverfahren erzielten Erlöse können mit der vom FG gegebenen Begründung nicht vollständig außer Acht gelassen werden, sondern haben zumindest indizielle Bedeutung.

Auch bei der Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten seien dem FG zahlreiche Rechts- und Verfahrensfehler unterlaufen. So entsprechen die im Rahmen der Teilwertermittlung anzusetzenden üblichen Erschließungskosten für Gewerbegrundstücke denjenigen Beiträgen, die die Gemeinde Erwerbern am 31.12.2007 tatsächlich in Rechnung stellte – und nicht fiktiven Werte aus einem Gutachten.

Materiell-rechtlich stellt der BFH fest, dass es sich bei der Bewertung des FG um eine unzulässige Vermischung der Bewertungsverfahren „Bodenrichtwerte mit eventuellen Zu- und Abschlägen“ einerseits und „Einzelgutachten“ andererseits handelt. Zudem hätte sich das FG zumindest damit auseinandersetzen müssen, dass die potenziellen Erwerber in den Zwangsversteigerungsverfahren erkennbar nicht bereit waren, einen Preis zu bieten und zu entrichten, der auch nur annähernd dem vom FG herangezogenen Gutachtenwert für die Erschließungskosten entsprach.

Hinsichtlich der Dauerhaftigkeit der Wertminderung stellt der BFH fest, dass sich in zwei Rechtsgängen ausschließlich Gesichtspunkte ergeben haben, die deutlich für eine solche Dauerhaftigkeit sprechen. Im dritten Rechtsgang könne es nur noch zu einer Verneinung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung kommen, wenn es neue, zusätzlich entscheidungserhebliche Gesichtspunkte gäbe, deren Gewicht höher wäre als das der bereits bisher festgestellten Tatsachen.

Nach weiteren Ausführungen zu gravierenden Verfahrensfehlern weist der BFH für das weitere Verfahren noch auf zwei Dinge hin:



Der Kläger sei nicht daran gehindert, im dritten Rechtsgang seinen Klageantrag zu erweitern. Der Hinweis des FG, die Vorschriften über die Bilanzänderung stünden einem Klageantrag, der über eine Teilwertabschreibung von 68.497 € hinausgehe, entgegen, war unzutreffend.

Für die Auffassung des FA, der Kläger habe beim Erwerb des Grundstücks einen Überpreis gezahlt, der an einer möglichen Teilwertabschreibung nur beschränkt teilnehme, liegen keine tatsächlichen Anhaltspunkte vor. Das wäre nur dann der Fall gewesen, wenn der Kläger beim Erwerb des Grundstücks einen Mehrpreis im Verhältnis zu den damaligen Verkehrswerten der Grundstücke im Sondergebiet gezahlt hätte. Der im Vergleich zum Gewerbegebiet höhere Grundstückspreis ergab sich jedoch aus den Erwartungen von Synergieeffekten, die sich durch die Ansiedlung weiterer Gewerbebetriebe hätten ergeben sollen. Die Teilwertabschreibung beruhe aber gerade darauf, dass sich diese Synergieeffekte nicht realisiert hätten.

## Urteilsanmerkungen

*von Steuerberaterin Kirsten Hettenhausen, wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG, Oldenburg (Holstein), [www.LBB-Oldenburg.wetreu.de](http://www.LBB-Oldenburg.wetreu.de)*

Das Urteil umfasst insgesamt zwölf eng beschriebene Seiten. Davon entfallen allein fünf Seiten auf den Sachverhalt. Da eine vollständige Wiedergabe den Rahmen dieser Kommentierung sprengen würde, wurden nur die wesentlichen Punkte dargestellt. Zum vollständigen Verständnis des Urteils wird man nicht umhinkommen, den Sachverhalt im Volltext zu lesen.

Auch wenn der Sachverhalt, der diesem Urteil zugrunde liegt, in seiner Deutlichkeit wohl eher unüblich ist, ist die systematische Argumentation, mit der der BFH Stellung nimmt zur Möglichkeit von Teilwertabschreibungen bzw. der Ermittlung von Teilwerten für Grundstücke für die Praxis hilfreich. Es wird ganz klar herausgestellt, dass – soweit vergleichbare Grundstücksverkäufe bzw. andere wichtige Daten wie tatsächliche Erschließungskosten vorliegen – diese immer den Vorrang vor fiktiven Werten haben. Ob die Veräußerung eines anderen Grundstücks letztlich vergleichbar ist, richtet sich auch wieder nach den individuellen Umständen. Es wird sehr deutlich, dass bei der Ermittlung von Teilwerten die tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall maßgeblich sind. Der für die Finanzverwaltung manchmal wesentlich einfachere Ansatz von Bodenrichtwerten bei der Ermittlung von Teilwerten ist letztlich nicht zwingend.

In der Darstellung des Urteils nur am Rande erwähnt wurden die vielfältigen Hinweise des BFH auf Verfahrensfehler des FG. Die Leitsätze Nr. 3 und 4 weisen darauf hin. Auch hier sei das Lesen des gesamten Urteils im Volltext empfohlen.