BUNDESFINANZHOF Urteil vom 24.10.2017, II R 40/15
ECLI:DE:BFH:2017:U.241017.IIR40.15.0

Berücksichtigung von Sanierungskosten in einem Sachverständigengutachten

Leitsätze

1. Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.
2. Ist im Ertragswertverfahren dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei Erträgen, Bewirtschaftungskosten und Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten durch Abschläge zu berücksichtigen sein. Aus dem Gutachten muss sich jedoch ergeben, wie sich die Mängel und Schäden auf den Verkehrswert auswirken.
3. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10. Juni 2015 3 K 3248/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt von seiner Mutter (M) im Wege einer Schenkung am 28. Dezember 2007 ein Grundstück, auf dem sich ein um das Jahr 1900 erbautes Miethaus mit insgesamt 23 vermieteten Wohneinheiten und einer leer stehenden Wohnung befand. Eine durchgreifende Sanierung oder Modernisierung hatte seit der Errichtung des Gebäudes nicht stattgefunden.

2 Der Kläger reichte beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Bedarfswerterklärung nebst Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen vom 25. Mai 2010 ein. In diesem Gutachten ermittelte der Sachverständige einen Ertragswert von 800.000 EUR, von dem er pauschale Kosten für die Beseitigung eines Reparaturstaus von 170.000 EUR abzog und so einen bereinigten Ertragswert/Verkehrswert von 630.000 EUR berechnete. Nach Angaben des Sachverständigen konnte er bei einer Ortsbesichtigung das Objekt im Außen- und exemplarisch im Innenbereich besichtigen. Das Gebäude habe insgesamt einen verbrauchten baulichen Zustand aufgewiesen. Aus Angaben der M schloss der Sachverständige, dass sich die Ausstattung von 16 der 24 Wohneinheiten größtenteils noch im Zustand nach Erstellung des Gebäudes befunden habe. Für die Gebäudehülle und die 16 Wohnungen sei nach überschlägiger Schätzung von einem Investitionsbedarf von mindestens 170.000 EUR auszugehen. Auf die 16 Wohnungen entfalle ein Anteil von ca. 116.000 EUR.

3 Mit Bescheid vom 17. Mai 2011 stellte das FA einen nach § 146 Abs. 2 und 4 des Bewertungsgesetzes in der für 2007 maßgebenden Fassung (BewG) berechneten Grundbesitzwert von 782.000 EUR auf den 28. Dezember 2007 für Zwecke der Schenkungsteuer fest. Das vorgelegte Gutachten war nach Meinung des FA nicht anzuerkennen, weil es hinsichtlich der pauschal geschätzten Reparatur- und Instandsetzungskosten nicht plausibel sei.

4 Während des Einspruchsverfahrens konnte die Bausachverständige des FA vier Wohnungen des Objekts besichtigen. Sie berechnete den Reparatur- und Instandsetzungsbedarf für insgesamt sieben renovierungsbedürftige Wohnungen mit ca. 101.000 EUR und ermittelte einen Verkehrswert in Höhe von 699.000 EUR (800.000 EUR ./. 101.000 EUR). Mit Einspruchsentscheidung vom 16. September 2011 setzte das FA den Grundbesitzwert auf 699.000 EUR herab und wies im Übrigen den Einspruch als unbegründet zurück.

5 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1596 veröffentlichten Urteil ab. In der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 10. Juni 2015 wird die erschienene M als "mögliche Zeugin" bzw. "Zeugin" bezeichnet. Zu einer Beweisaufnahme durch Vernehmung der M kam es nicht; eine entsprechende Rüge ist im Protokoll nicht verzeichnet.

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 138 Abs. 4 BewG und die unterlassene Vernehmung der Zeugin.

7 Er beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 17. Mai 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. September 2011 dahingehend abzuändern, dass der Grundbesitzwert auf den 28. Dezember 2007 für Zwecke der Schenkungsteuer mit 630.000 EUR festgestellt wird.

8 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Ein höherer als der vom FA bereits vorgenommene Abzug der geltend gemachten Renovierungskosten kommt mangels Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks nicht in Betracht. Die unterlassene Zeugenvernehmung begründet keinen Verfahrensmangel.

10 1. Nach § 138 Abs. 1 Satz 1 BewG werden Grundbesitzwerte unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt festgestellt. Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens sind die Grundbesitzwerte unter Anwendung der §§ 139 und 145 bis 150 BewG zu ermitteln (§ 138 Abs. 3 Satz 1 BewG).

11 2. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit im Besteuerungszeitpunkt niedriger ist als der nach den §§ 145 bis 149 BewG ermittelte Wert, ist gemäß § 138 Abs. 4 Satz 1 BewG der gemeine Wert als Grundbesitzwert festzustellen. Der Steuerpflichtige trägt insoweit die Nachweislast (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. März 2017 II R 10/15, BFH/NV 2017, 1153, Rz 15, m.w.N.).

12 Ob ein Sachverständigengutachten den geforderten Nachweis erbringt, unterliegt der freien Beweiswürdigung des FG. Der Nachweis ist erbracht, wenn dem Gutachten ohne Einschaltung bzw. Bestellung weiterer Sachverständiger gefolgt werden kann. 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 Beweiswürdigung möglich ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 1153, Rz 16, m.w.N.).

13 3. Ein Sachverständigengutachten ist regelmäßig zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts eines Grundstücks geeignet, wenn es unter Beachtung der maßgebenden Vorschriften ordnungsgemäß erstellt wurde. Zur Ordnungsmäßigkeit des Gutachtens gehören sowohl dessen methodische Qualität als auch eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen (vgl. Bruschke, Der Erbschaft-Steuerberater --ErbStB-- 2016, 31 ff.).

14 a) Die Anforderungen an die methodische Qualität des Wertgutachtens ergeben sich im Wesentlichen aus den §§ 194 ff. des Baugesetzbuches (BauGB) i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 23. September 2004 (BGBl I 2004, 2414). Daneben sind --für Bewertungsstichtage bis 30. Juni 2010-- die Wertermittlungsverordnung (WertV) vom 6. Dezember 1988 (BGBl I 1988, 2209) i.V.m. den Wertermittlungsrichtlinien (WertR 2006) i.d.F. der Bekanntmachung vom 1. März 2006 (Bundesanzeiger 2006 Nr. 108a, berichtigt durch Nr. 121) und --für Bewertungsstichtage ab 1. Juli 2010-- die Immobilienwertermittlungsverordnung vom 19. Mai 2010 (BGBl I 2010, 639) zu beachten. Einem Gutachten, das --bei Fehlen bewertungsrechtlicher Sonderregelungen-- diesen Vorgaben entspricht, wird regelmäßig zu folgen sein (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 11. September 2013 II R 61/11, BFHE 243, 376, BStBl II 2014, 363, Rz 32, m.w.N.).

15 b) Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 WertV sind zur Ermittlung des Verkehrswerts das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren heranzuziehen. Bebaute Grundstücke für Produktions- und Dienstleistungszwecke sind regelmäßig im Ertragswertverfahren sachgerecht zu bewerten (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2008 II R 19/08, BFHE 224, 268, BStBl II 2009, 403, unter II.2.a). Dies gilt insbesondere für Grundstücke, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Hinblick auf ihre Rentierlichkeit gehandelt werden (z.B. Mietwohngrundstücke, vgl. Nr. 1.5.5 WertR 2006).

16 c) Bauschäden sind im Ertragswertverfahren nur insoweit zu berücksichtigen, als sie sich auf den Verkehrswert des bebauten Grundstücks auswirken.

17 aa) Hat ein bebautes Grundstück trotz hohen Alters eine notwendige durchgreifende Sanierung oder Modernisierung nicht erfahren (Instandhaltungsrückstau), liegt eine objektbezogene Beeinträchtigung des Bauwerks und damit ein Bauschaden vor (vgl. Aurnhammer, Baurecht 1978, 356, 361; zum Begriff vgl. Nr. 3.6.1.1.8 WertR 2006 [Sachwertverfahren]).

18 bb) Weist ein Objekt Bauschäden auf, sind der Wertermittlung entsprechend dem geplanten Bauzustand eines mangelfreien Objekts die nachhaltig erzielbaren Erträge (§ 17 WertV), die nachhaltig anfallenden Bewirtschaftungskosten (§ 18 WertV) einschließlich der laufenden Instandhaltungskosten nach § 18 Abs. 4 WertV sowie die ggf. auf der Grundlage einer Modernisierung verlängerte Restnutzungsdauer (§ 16 Abs. 4 WertV) zu Grunde zu legen und das Ergebnis der Wertermittlung um die aufzuwendenden Kosten zu vermindern (vgl. Nr. 3.5.8 Satz 1 WertR 2006).

19 cc) Ist dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei den nachhaltig erzielbaren Erträgen, den nachhaltig anfallenden Bewirtschaftungskosten und der Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten nach § 19 Satz 1 WertV durch Abschläge oder in anderer Weise zu berücksichtigen sein. Ein Abzug von Sanierungskosten in voller Höhe kann z.B. bei zwingend erforderlichen Maßnahmen gerechtfertigt sein (vgl. Nr. 3.5.8 Satz 2 WertR 2006). Aus dem Gutachten muss sich aber ergeben, wie sich die Mängel und Schäden --insbesondere unter Berücksichtigung des Alters des Gebäudes-- auf den Verkehrswert auswirken.

20 d) Ein Sachverständigengutachten ist zudem nur ordnungsgemäß, wenn die tatsächlichen Grundlagen der Wertermittlung schlüssig nachvollziehbar sind (vgl. Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 8. Aufl. 2017, Teil IV § 1 ImmoWertV Rz 11, S. 529). Dazu gehört eine hinreichende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.

21 aa) Der Gutachter muss aus den festgestellten Fakten seine Schlussfolgerungen ziehen und diese zusammen mit den von ihm für richtig erkannten Annahmen im Gutachten dokumentieren. Allgemeine Verweise, wie z.B. auf eine sachverständige Feststellung oder auf eine jahrelange Erfahrung, sind nicht ausreichend (vgl. Bruschke, ErbStB 2016, 34). Der Sachverständige darf daher von einer bestimmten Voraussetzung nur ausgehen, wenn er diese durch festgestellte Tatsachen belegen kann.

22 bb) Sind dem Sachverständigen die für die Beurteilung maßgeblichen Umstände nicht bekannt, muss er sie ermitteln oder beim Auftraggeber erfragen. Bleibt dies erfolglos, so darf der Sachverständige zwar sein Gutachten auf Unterstellungen aufbauen; er muss dies jedoch in dem Gutachten kenntlich machen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 2. November 1983 IVa ZR 20/82, Neue Juristische Wochenschrift 1984, 355, unter II.). Allerdings kann die Übernahme von ungeprüften Angaben des Auftraggebers dazu führen, dass die Plausibilität des gesamten Gutachtens in Frage zu stellen ist. Ein Gutachten, das nur auf der Darstellung eines Beteiligten beruht und ohne eigene Ermittlungen des Sachverständigen abgegeben wird, ist von vornherein nicht zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks geeignet (vgl. Bruschke, a.a.O. 2016, 33, 34).

23 cc) Die Anforderungen an Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen richten sich nach den Umständen des Einzelfalles. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.

24 4. Das vom Kläger vorgelegte Gutachten ist zum Nachweis eines höheren Abzugs von Instandsetzungskosten und damit eines niedrigeren Werts des Grundstücks nicht geeignet.

25 a) Die Wahl des Ertragswertverfahrens als Bewertungsmethode ist zwar nicht zu beanstanden. Dem Gutachten ist jedoch nach den insoweit für das Revisionsgericht bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht zu entnehmen, inwieweit sich der Verkehrswert des Grundstücks aufgrund des Reparaturstaus mindert. Nähere Erläuterungen zur Minderung des Verkehrswerts wären vor allem deshalb erforderlich gewesen, weil im Gutachten der vorläufige Ertragswert nach den am Stichtag erzielten Mieten und hinsichtlich der leer stehenden Wohnung nach der erzielbaren Miete ermittelt und der Verkehrswert durch Abzug der geschätzten Renovierungskosten von 170.000 EUR vom vorläufigen Ertragswert von 800.000 EUR berechnet wurde. Im Gutachten ist zwar ausgeführt, dass die zügige Beseitigung des aufgezeigten Reparatur- und Instandhaltungsrückstaus an den 16 Wohneinheiten zur langfristigen Sicherung der Mieteinnahmen unabdingbar sei (S. 18 des Gutachtens). Gleichzeitig weist der Sachverständige aber darauf hin, dass je nach Art und Umfang dieser Arbeiten unter Umständen eine Erhöhung der Mietzinsen im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten denkbar sei (S. 18 des Gutachtens). Dies zeigt, dass auch der Sachverständige davon ausgeht, dass die nachhaltig erzielbare Miete nach der Renovierung höher als vor der Renovierung ist. Damit ist der wegen des Instandsetzungsbedarfs vorgenommene Abschlag vom Ertragswert jedenfalls der Höhe nach nicht gerechtfertigt.

26 Die insoweit im Gutachten enthaltene Lücke konnte das FG nicht im üblichen Rahmen einer Beweiswürdigung ohne Sachverständige schließen. Denn das FG konnte dem Gutachten nicht die Wertminderung wegen Bauschäden entnehmen, so dass aus dem Gutachten der Verkehrswert des Grundstücks nicht abzuleiten war.

27 b) Das Gutachten genügt auch wegen unzureichender Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen nicht den rechtlichen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Gutachten.

28 Der Sachverständige hat im Gutachten ausgeführt, das Objekt habe bei der Ortsbesichtigung im Außenbereich und exemplarisch im Innenbereich besichtigt werden können. Das FG hat hieraus für das Revisionsgericht bindend den Schluss gezogen, dass der Sachverständige nur die seinerzeit leer stehende Wohnung besichtigt habe. Im Hinblick auf die Bedeutung der Anzahl der renovierungsbedürftigen Wohnungen sei aber gerade deren Angabe notwendig gewesen, um die weiteren Erwägungen des Gutachters nachvollziehen zu können. Den Investitionsbedarf für insgesamt 16 Wohnungen habe der Sachverständige letztlich aus den Angaben der M und nach überschlägiger Schätzung aus eigener langjähriger Tätigkeit als Architekt bestimmt.

29 Da der Aufwand für die Renovierung von 16 Wohnungen von ca. 116.000 EUR den größten Teil des vom Gutachter angenommenen Instandsetzungsbedarfs von 170.000 EUR ausmacht, liegen insoweit keine hinreichenden Tatsachenfeststellungen durch den Gutachter vor. Die Kürzung des Reparaturaufwands durch das FA, das für sieben Wohnungen Renovierungskosten berücksichtigt hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

30 5. Der Kläger kann sich wegen der Nichtvernehmung der Zeugin M in der mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2015 vor dem FG nicht auf einen Verfahrensmangel berufen, weil er einen solchen Mangel nach dem Inhalt des Sitzungsprotokolls jedenfalls nicht gerügt hat.

31 Obwohl eine Beweisaufnahme nicht stattgefunden hat, hat der in der mündlichen Verhandlung fachkundig vertretene Kläger keinen Antrag auf Beweiserhebung durch Zeugeneinvernahme der M gestellt und die Unterlassung der nach seiner Auffassung gebotenen Beweiserhebung von Amts wegen nicht gerügt. Damit hat er auf diese Rüge verzichtet (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), mit der Folge, dass er sich nicht auf eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) oder des rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2 FGO) berufen kann (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 2015 III R 39/14, BFH/NV 2015, 1587).

32 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

33 7. Der Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung, weil die Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben.