

**letzte Aktualisierung:** 10.3.2021

BFH, Urt. v. 19.5.2020 – X R 27/19

**EStG § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2; BewG § 9 Abs. 2 S. 3; EStG VZ 2007; BauGB §§ 194, 195  
Zur Ermittlung des Teilwerts (Verkehrswerts) von Grund und Boden**

1. NV: 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. NV: 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. NV: 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. NV: 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 30.09.2018 – 1 BvR 1783/17, NJW 2018, 3631, Rz 24).

## Urteil vom 19. Mai 2020, X R 27/19

### Ermittlung des Teilwerts von Grund und Boden

ECLI:DE:BFH:2020:U.190520.XR27.19.0

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2 , ZPO § 563 Abs 1 S 2 , FGO § 96 Abs 2 , FGO § 119 Nr 3 , FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2 , FGO § 155 S 1 , ZPO § 42 , GG Art 101 Abs 1 S 2 , GG Art 103 Abs 1 , BewG § 9 Abs 2 S 3 , EStG VZ 2007 , BBauG § 194 , BBauG § 195

vorgehend FG Nürnberg, 09. August 2018, Az: 4 K 1750/16

### Leitsätze

1. NV: 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. NV: 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. NV: 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. NV: 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 30.09.2018 - 1 BvR 1783/17, NJW 2018, 3631, Rz 24).

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 09.08.2018 - 4 K 1750/16 aufgehoben.

Die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat des Finanzgerichts Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger erzielt mit einem Gebrauchtwagenhandel Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.
- 3 Er erwarb die beiden Teilflächen seines Betriebsgrundstücks, die eine wirtschaftliche Einheit bilden (im Folgenden daher vereinfachend als "Grundstück" bezeichnet), in den Jahren 1998 bzw. 2000. Der Kaufpreis für das 10 480 m<sup>2</sup> große Grundstück betrug insgesamt 486.040 DM (248.508,30 €) bzw. 23,71 €/m<sup>2</sup>. Einschließlich der Nebenkosten beliefen sich die Anschaffungskosten auf 255.906 €. Dieser Betrag ist in den Bilanzen des Klägers als Buchwert des Grundstücks ausgewiesen. Das Grundstück ist --mit Ausnahme eines kleinen Bürocontainers-- nicht bebaut.
- 4 Der Kläger hatte bereits in seiner Bilanz zum 31.12.2004 eine Teilwertabschreibung auf das Grundstück in Höhe von 140.961 € vorgenommen, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) aber nicht anerkannte, so dass es beim Ansatz der Anschaffungskosten blieb. Zum 31.12. des Streitjahres 2007 nahm der Kläger erneut eine Teilwertabschreibung von --anfänglich-- 141.978 € vor.
- 5 Das Grundstück des Klägers liegt im Gebiet der Gemeinde G im Geltungsbereich eines Bebauungsplans, der ein Sondergebiet für eine Tank- und Rastanlage auswies. Das Plangebiet befindet sich unmittelbar südlich einer in diesem Abschnitt in den Jahren 1997 bzw. 1999 für den Verkehr freigegebenen Autobahn. Eine Autobahn-Anschlussstelle grenzt direkt an das Sondergebiet an. Das Sondergebiet wurde durch einen privaten Investor (I) entwickelt, der die Flächen angekauft, sie mit den erforderlichen Erschließungsanlagen versehen und sodann versucht hatte, sie an Gewerbebetriebe zu verkaufen. Nach dem Bebauungsplan waren für die einzelnen Gewerbeflächen des Sondergebiets --neben dem Gebrauchtwagenhandel des Klägers-- die folgenden Nutzungen vorgesehen:

- Bäuerlicher Handelshof, genossenschaftliche Direktvermarktung, touristisches Informationszentrum;
- LKW-Reparaturwerkstatt, LKW-Waschanlage, An- und Verkauf von gebrauchten LKW sowie LKW-Teilen;
- Billard-Café, Spielothek, Erotikmarkt;
- Tankstelle für PKW und LKW, SB-Markt, Spielhalle, PKW- und LKW-Stellplätze;
- Fast-Food-Restaurant mit "Drive-In";
- SB-Markt, PKW- und LKW-Stellplätze.

6 Keines dieser Projekte ist tatsächlich verwirklicht worden. Lediglich auf der für den SB-Markt vorgesehenen Parzelle wurde --nach einer späteren Änderung des Bebauungsplans-- in der Zeit nach 2004 ein Zollamt errichtet. Im Übrigen liegen die Flächen im Sondergebiet brach.

7 Ferner hatte die Gemeinde unmittelbar nördlich der Autobahn bereits mit einem im Jahr 1995 genehmigten Bebauungsplan ein Gewerbe- und Industriegebiet ausgewiesen. Dort bot sie in der Zeit vor dem Streitjahr Gewerbeflächen zu den folgenden Preisen an:

| Kostenart                                    | nicht förderfähige Betriebe | förderfähige Betriebe  |
|--|-----------------------------|------------------------|
| Bodenpreis (nicht erschlossen)               | 6,50 €/m <sup>2</sup>       | 6,50 €/m <sup>2</sup>  |
| Erschließungskosten für den Straßenanschluss | 7,00 €/m <sup>2</sup>       | 2,80 €/m <sup>2</sup>  |
| Wasserversorgung Grundstücksfläche           | 1,55 €/m <sup>2</sup>       | 0,62 €/m <sup>2</sup>  |
| Entwässerung Grundstücksfläche               | 2,23 €/m <sup>2</sup>       | 0,89 €/m <sup>2</sup>  |
| Preis für das erschlossene Grundstück        | 17,28 €/m <sup>2</sup>      | 10,81 €/m <sup>2</sup> |

8 Hinzu kam noch ein Betrag für die Wasserversorgung und Entwässerung der Geschossfläche, der von der Fläche der auf dem jeweiligen Grundstück errichteten Gebäude abhängig war. Die Nachfrage nach Gewerbegrundstücken zu den genannten Preisen war äußerst gering. Der Betrieb des Klägers ist nicht förderfähig.

9 Die amtlichen Bodenrichtwerte für Gewerbegrundstücke in der Gemeinde G haben sich wie folgt entwickelt:

| Stichtag   | erschließungsbeitragspflichtig | erschließungsbeitragsfrei |
|------------|--------------------------------|---------------------------|
| 31.12.1995 | 11,00 DM/m <sup>2</sup>        |                           |
| 31.12.2000 | 12,00 DM/m <sup>2</sup>        |                           |
| 31.12.2002 | 7,00 €/m <sup>2</sup>          |                           |
| 31.12.2006 | 7,00 €/m <sup>2</sup>          |                           |
| 31.12.2008 | 7,00 €/m <sup>2</sup>          | 12,00 €/m <sup>2</sup>    |

- 10** Die Kläger beriefen sich für die Teilwertabschreibung auf ein von ihnen vorgelegtes Privatgutachten, das von einem Mitglied des örtlichen Gutachterausschusses erstellt worden ist, sowie auf die folgenden, bei Zwangsversteigerungen erzielten Erlöse für Flächen in dem Sondergebiet:

| Datum      | Lage                          | Größe                | Zuschlagpreis | Preis je m <sup>2</sup> |
|------------|-------------------------------|----------------------|---------------|-------------------------|
| 20.09.2011 | (Tankstelle usw.)             | 9 638 m <sup>2</sup> | 120.000 €     | 12,45 €/m <sup>2</sup>  |
| 20.09.2011 | (LKW-Reparatur usw.)          | 7 800 m <sup>2</sup> | 45.000 €      | 5,77 €/m <sup>2</sup>   |
| 24.02.2012 | (bäuerlicher Handelshof usw.) | 9 316 m <sup>2</sup> | 57.000 €      | 6,12 €/m <sup>2</sup>   |

- 11** Die Zwangsversteigerungsverfahren sind am 02.12.2008 bzw. am 13.01.2010 angeordnet worden. Sie bezogen sich jeweils auf Grundstücke, die I nicht hatte verkaufen können.
- 12** Darüber hinaus brachten die Kläger vor, für den Erwerb des Grundstücks sei entscheidend gewesen, dass aufgrund der im Bebauungsplan vorgesehenen 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.
- 13** Der Einspruch gegen den Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheid für 2007 hatte in diesem Punkt keinen Erfolg. Im Klageverfahren des ersten Rechtsgangs beantragten die Kläger noch eine Teilwertabschreibung von 98.000 €. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Am Vorliegen einer Wertminderung bestünden "Zweifel". Jedenfalls wäre eine Wertminderung nicht voraussichtlich

dauernd.

- 14** Diese Entscheidung hat der erkennende Senat mit Urteil vom 21.09.2016 - X R 58/14 (BFH/NV 2017, 275) 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. Vorbehaltlich weiterer Erkenntnisse aus dem weiteren Verfahren hielt es der Senat seinerzeit für sachgerecht, vom Bodenrichtwert auszugehen und diesen um die Zuschläge für Erschließungskosten für nicht förderfähige Betriebe zu erhöhen. Auch hinsichtlich der --vom FG verneinten-- voraussichtlichen Dauerhaftigkeit einer möglichen Wertminderung hat der Senat das im ersten Rechtsgang ergangene vorinstanzliche Urteil beanstandet.
- 15** Im zweiten Rechtsgang nahm das FG umfangreiche Ermittlungsmaßnahmen vor. U.a. forderte es die Akten der Zwangsversteigerungsverfahren an und verwertete Teile der in diesen Akten befindlichen Gutachten über den Verkehrswert der versteigerten Grundstücke. Der Vorsitzende des beim FG entscheidenden Senats hat den Inhalt dieser Gutachten in einem Schreiben an die Beteiligten vom 03.03.2017 wie folgt wiedergegeben: Für das Flurstück ... (das direkt neben dem Zollamt liegt, vom Eigentümer des Zollamts ersteigert und mittlerweile mit einem Ausweichparkplatz bebaut wurde) sei zum 28.01.2009 ein Verkehrswert des Grund und Bodens von 22,83 €/m<sup>2</sup> angenommen worden. Für die Flurstücke ... (das unmittelbar an das Grundstück des Klägers angrenzt) und ... seien zum 18.05.2010 Verkehrswerte von 10,50 €/m<sup>2</sup> bzw. 9,00 €/m<sup>2</sup> angenommen worden. Diese deutlich niedrigeren Werte seien damit begründet worden, dass der Gewerbestandort unattraktiv sei und wegen der fehlenden Entwicklung des Gebiets keine Synergieeffekte bestünden.
- 16** Die Gemeinde G hat auf Anfrage des FG am 16.10.2017 mitgeteilt, das Gewerbe- und Industriegebiet sei mit Landesmitteln erschlossen worden. Voraussetzung hierfür sei gewesen, dass bis Ende 2001 auf mindestens 50 % der Flächen förderfähige Betriebe angesiedelt würden. Da ein Kfz-Handel nicht förderfähig sei, sei dem Kläger damals kein Grundstück im Gewerbe- und Industriegebiet verkauft worden. Trotz intensiver Bemühungen hätten bis zum Jahr 2002 nur 23 % der Flächen mit förderfähigen Betrieben belegt werden können. Die damit drohende Rückzahlung der Fördergelder, die "zu einem finanziellen Kollaps" der Gemeinde geführt hätte, habe durch einen "Gnadenerlass" des Landeswirtschaftsministeriums abgewendet werden können. Seitdem würden dort auch Flächen an nicht förderfähige Betriebe verkauft. Auf weitere Anfrage des FG ergänzte die Gemeinde ihre Auskunft am 19.10.2017 dahingehend, dass die Behauptung der Kläger, sie habe zwischenzeitlich Grundstücke an nicht förderfähige Betriebe verkauft, jeder "Rechtsgrundlage" entbehre. Allerdings sei im Jahr 2005 dem Bruder des Klägers, der ebenfalls einen Kfz-Handel betreibe, ein Grundstück im Gewerbe- und Industriegebiet zu den Konditionen für förderfähige Betriebe angeboten worden.
- 17** Die Preise für den Grund und Boden und die Straßenerschließung seien im gesamten Zeitraum bis heute unverändert geblieben. Lediglich die Herstellungsbeiträge für die Wasserversorgung und die Abwasserentsorgung seien nach Verbesserungen der entsprechenden Anlagen mehrfach neu

kalkuliert worden. U.a. sei mit Satzungsbeschluss vom 28.07.2008 rückwirkend zum 01.10.2007 der Herstellungsbeitrag für die Abwassereinrichtungen von zuvor 2,23 €/m<sup>2</sup> auf 0,85 €/m<sup>2</sup> gesenkt worden.

- 18** Das FG hat den Gutachterausschuss gebeten, die Daten zu sämtlichen Verkäufen von Gewerbegrundstücken im Gebiet der Gemeinde G im Zeitraum von 2006 bis 2010 mitzuteilen. Daraufhin hat der Gutachterausschuss die folgenden Verkaufsfälle --die allesamt das Gewerbe- und Industriegebiet betreffen-- mitgeteilt:

| Datum      | Erschließungskostenstatus | förderfähiger Betrieb | Preis                  |
|------------|---------------------------|-----------------------|------------------------|
| 24.05.2006 | pflichtig                 | ja                    | 6,50 €/m <sup>2</sup>  |
| 28.07.2008 | frei                      | ja                    | 11,87 €/m <sup>2</sup> |
| 17.11.2008 | pflichtig                 |                       | 7,50 €/m <sup>2</sup>  |
| 09.03.2009 | frei                      |                       | 11,70 €/m <sup>2</sup> |
| 09.03.2009 | frei                      |                       | 11,70 €/m <sup>2</sup> |
| 09.03.2009 | frei                      |                       | 11,70 €/m <sup>2</sup> |
| 22.12.2009 | frei                      | ja                    | 10,93 €/m <sup>2</sup> |

- 19** Der Vorsitzende des beim FG zuständigen Senats wies die Kläger darauf hin, dass diese am 04.08.2010 eine berichtigte Bilanz beim FA eingereicht hätten, in der nur noch eine Teilwertabschreibung um 68.497 € enthalten sei. Der im Klageverfahren gestellte Antrag, eine Teilwertabschreibung von 98.000 € vorzunehmen, setze eine Bilanzänderung voraus. Die dafür geltenden, in § 4 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthaltenen Voraussetzungen lägen aber nicht vor. Der Antrag sei daher auf einen Betrag von 68.497 € einzuschränken. Die Kläger folgten dem und schränkten ihr Begehren entsprechend ein.
- 20** 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. Nach der Kaufpreissammlung des Gutachterausschusses seien innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bilanzstichtag nur Grundstücke zu den für förderfähige Betriebe geltenden Preisen veräußert worden. Der Betrieb des Klägers sei aber nicht förderfähig, so dass diese Preisgestaltung nicht zugrunde gelegt werden könne. Die Zuschläge in den Zwangsversteigerungsverfahren seien erst deutlich nach dem Stichtag erfolgt und zudem nicht als Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anzusehen.

- 21** Daher müsse der Verkehrswert aus den Bodenrichtwerten für erschließungskostenpflichtige Grundstücke abgeleitet werden (7 €/m<sup>2</sup>), die um die Erschließungskosten für nicht förderfähige Betriebe zu erhöhen seien. Diese Erschließungskosten seien aber abweichend von den tatsächlichen Angebotspreisen der Gemeinde mit dem Wert anzusetzen, der im --während des Zwangsversteigerungsverfahrens erstellten-- Verkehrswertgutachten für das Flurstück ... ausgewiesen sei (13 €/m<sup>2</sup>). Ein Ansatz der Erschließungskosten mit den Beträgen, die die Gemeinde von nicht förderfähigen Betrieben tatsächlich verlange (7 €/m<sup>2</sup>), sei nicht möglich. Denn die tatsächlichen Erschließungskosten seien bereits bei der Herstellung der Erschließungsanlagen im Gewerbe- und Industriegebiet in den Jahren 1993 und 1994 nicht gedeckt gewesen; 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. Auch in Wohngebieten lägen die Erschließungskosten höher als 7 €/m<sup>2</sup>.
- 22** Aufgrund des Stichtagsprinzips dürfe die von der Gemeinde erst am 28.07.2008 rückwirkend zum 01.10.2007 beschlossene Minderung des Angebotspreises der Herstellungsbeträge für die Entwässerungsanlagen nicht berücksichtigt werden. Die Vorsteuer auf die Herstellungsbeiträge für die Wasserversorgungsanlagen sei in den Teilwert einzurechnen, weil weder die Gemeinde noch die denkbaren Erwerber vorsteuerabzugsberechtigt seien. Insgesamt ermittelte das FG für das Grundstück des Klägers zum 31.12.2007 einen Teilwert von 266.353,60 €, der noch über dem Buchwert von 255.906 € lag, der in der Bilanz des Klägers für das Grundstück vor der Teilwertabschreibung ausgewiesen war.
- 23** Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor, das FG habe zu Unrecht nicht den stichtagsnahen Verkaufsfall vom 28.07.2008 berücksichtigt. Dieses Grundstück sei mit dem des Klägers vergleichbar. Zwar sei der dortige Erwerber förderfähig gewesen; eine Umrechnung auf nicht förderfähige Betriebe sei jedoch angesichts der feststehenden Erschließungskosten, die die Gemeinde verlange, leicht möglich. Ohnehin seien die widersprüchlichen Auskünfte der Gemeinde dahingehend auszulegen, dass sie im Streitjahr 2007 Grundstücke auch an nicht förderfähige Betriebe zu den Konditionen für förderfähige Betriebe verkauft hätte, um überhaupt Gewerbebetriebe anzusiedeln.
- 24** Ferner rügen die Kläger, das FG habe die Bindungswirkung des im ersten Rechtszug ergangenen Senatsurteils nicht beachtet, und erheben zahlreiche weitere Verfahrensrügen.
- 25** Die Kläger --in Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid nur der Kläger-- beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheid 2007, jeweils vom 09.07.2009, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.10.2011 dahingehend zu ändern, dass eine Teilwertabschreibung von 68.497 € gewinnmindernd berücksichtigt wird.
- 26** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

- 27** Es vertritt die Auffassung, der Grundstücksverkauf vom 28.07.2008 sei nicht repräsentativ und trägt zudem vor, es habe während des Revisionsverfahrens ermitteln können, dass dieser Kaufvertrag am 09.03.2009 --aus nicht bekannten Gründen-- rückabgewickelt worden sei.
- 28** Die Kläger haben hierauf erwidert, sie hätten nun ebenfalls Ermittlungen zur Rückabwicklung des Kaufvertrags vom 28.07.2008 angestellt. Der Käufer habe am 09.03.2009 --was in der Kaufpreissammlung verzeichnet sei-- Grundstücke erwerben können, die noch etwas preisgünstiger (11,70 €/m<sup>2</sup> statt 11,87 €/m<sup>2</sup>) und zudem für ihn besser geeignet gewesen seien. Daher habe er das am 28.07.2008 erworbene Grundstück an die Gemeinde zurückgegeben. Eine Teilfläche des zurückgegebenen Grundstücks habe die Gemeinde am 22.12.2009 --ebenfalls in der Kaufpreissammlung enthalten-- zu einem noch niedrigeren Preis (10,93 €/m<sup>2</sup>) an einen Dritten verkauft. Auch diese Teilfläche sei mit dem Grundstück des Klägers vergleichbar.

## Entscheidungsgründe

II.

- 29** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an einen anderen Senat des FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung --ZPO--).
- 30** Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG kann Grund und Boden mit dem Teilwert bewertet werden, wenn dieser auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger als die Anschaffungskosten ist. Das FG hat in rechts- und verfahrensfehlerhafter Weise verneint, dass der Teilwert des Grundstücks zum 31.12.2007 unter die Anschaffungskosten gesunken war (dazu unten 1.). Hiervon ausgehend hat es sich nicht mit der Frage befasst, ob die Wertminderung als voraussichtlich dauernd anzusehen war (unten 2.).
- 31** 1. Die Erwägungen, mit denen das FG einen gesunkenen Teilwert verneint hat, beruhen zum einen auf Verfahrensmängeln und sind zudem in mehrfacher Hinsicht materiell-rechtlich grundlegend fehlerhaft. Dies gilt sowohl für den Ausschluss einer Wertermittlung nach Vergleichspreisen (dazu unten a) als auch für die vom FG vorgenommene Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten (unten b).
- 32** a) Das FG hat mit rechts- und verfahrensfehlerhaften Erwägungen ausgeschlossen, dass im Streitfall eine Wertermittlung nach Vergleichspreisen in Betracht kommt.

- 33** aa) Zum einen hat es die ihm vom Gutachterausschuss mitgeteilten tatsächlichen Verkaufsfälle in seiner Entscheidung verwertet, obwohl es die Beteiligten weder von dieser Mitteilung des Gutachterausschusses noch von der vorangegangenen Anfrage beim Gutachterausschuss informiert hatte. Darin liegt eine Verletzung des Anspruchs der Beteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) und damit ein Verfahrensmangel (§ 119 Nr. 3 FGO).
- 34** Die Beteiligten haben im Revisionsverfahren Einsicht in diese --und weitere-- Unterlagen genommen, über deren Existenz das FG die Beteiligten nicht in Kenntnis gesetzt hatte. Daraufhin sind die vom Gutachterausschuss mitgeteilten Werte als solche zwischen den Beteiligten unstrittig geworden (zu der davon zu unterscheidenden Frage, ob der Verkaufsvorgang vom 28.07.2008 bei der Wertermittlung berücksichtigt werden darf, siehe unten dd). Der Senat darf diese Werte daher, auch wenn ihre Verwertung durch das FG auf Verfahrensmängeln beruht, jedenfalls im Rahmen einer nicht verfahrensabschließenden --hier: zurückweisenden-- Entscheidung zugrunde legen.
- 35** bb) Das FG hat die beiden Verkaufsfälle der Jahre 2006 und 2008 (6,50 €/m<sup>2</sup> für den Verkauf eines erschließungskostenpflichtigen Grundstücks; 11,87 €/m<sup>2</sup> für den Verkauf eines erschließungskostenfreien Grundstücks) mit der Begründung nicht berücksichtigt, die Betriebe der Erwerber seien --im Gegensatz zum Betrieb des Klägers-- in beiden Fällen förderfähig gewesen; darüber hinaus sei in einem Fall das verkaufte Grundstück noch erschließungskostenpflichtig gewesen.
- 36** 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. Dies ist hier der Fall.
- 37** (1) Die Förderfähigkeit des Betriebs dürfte bereits kein grundstücksbezogener Umstand sein, sondern zu den "persönlichen Verhältnissen" des Erwerbers gehören, die gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 des Bewertungsgesetzes bei der Ermittlung des Verkehrswerts außer Betracht bleiben müssen.
- 38** (2) Auch der Umstand, dass die Verkaufsfälle jeweils Grundstücke im Gewerbe- und Industriegebiet betrafen, während das Grundstück des Klägers im Sondergebiet liegt, steht der Vergleichbarkeit nicht entgegen.

- 39** Nach der tatsächlichen Lage, wie sie am 31.12.2007 gegeben war, bestand auf dem örtlichen Grundstücksmarkt kein Unterschied mehr zwischen dem Gewerbe- und Industriegebiet einerseits und dem Sondergebiet andererseits. Beide Gebiete waren zwar in historischer Zeit nach unterschiedlichen Grundsätzen entwickelt worden (subventionierte öffentlich-rechtliche Erschließung einerseits, privatwirtschaftliche Erschließung andererseits), worauf das FG tragend abgestellt hat. Diese Historie hatte aber am streitgegenständlichen Bilanzstichtag angesichts des vollständigen Scheiterns des privatwirtschaftlichen Konzepts für das Sondergebiet ihre Bedeutung längst verloren. Für einen Gewerbebetrieb, der sich am 31.12.2007 ansiedeln wollte, kam es nicht darauf an, ob das erforderliche Grundstück im Gewerbe- und Industriegebiet oder aber im Sondergebiet belegen war. Beide Gebiete waren voll erschlossen und boten exakt dieselbe Nähe zur Autobahn. Auch der Gutachterausschuss hat die Bodenrichtwerte einheitlich für alle Gewerbegrundstücke im Gemeindegebiet festgelegt und keinen Unterschied zwischen dem Gewerbe- und Industriegebiet einerseits und dem Sondergebiet andererseits gemacht.
- 40** (3) Die anfallenden Erschließungskosten lassen sich jedenfalls im Streitfall durch einen feststehenden Zuschlag zum Verkaufspreis für ein noch erschließungskostenpflichtiges Grundstück abbilden.
- 41** Der im Streitfall maßgebende örtliche Grundstücksmarkt in der Gemeinde G ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass einerseits nur äußerst wenige tatsächliche Verkaufsfälle zu verzeichnen sind, andererseits aber die Markt- und Preisverhältnisse über einen sehr langen Zeitraum weitestgehend unverändert geblieben sind. In einer derartigen Sondersituation darf und muss der Rahmen, innerhalb dessen solche Verkaufsfälle für die Teilwertermittlung noch herangezogen werden können, sowohl in zeitlicher Hinsicht als auch in Bezug auf die Voraussetzung der Vergleichbarkeit weiter gezogen werden als bei einem funktionierenden, durch zahlreiche Verkaufsfälle, im zeitlichen Verlauf aber auch durch Preisveränderungen gekennzeichneten Grundstücksmarkt.
- 42** Der Ausschluss von Verkaufsfällen, deren zeitlicher Abstand zum Bewertungsstichtag wesentlich länger als ein Jahr ist, gilt nur "im Allgemeinen" (Senatsurteil in BFH/NV 2017, 275, Rz 31). Dies schließt es nicht aus, in atypischen Sonderfällen auch Verkäufe mit einem längeren zeitlichen Abstand einzubeziehen (zur --bejahten-- Heranziehung eines drei Jahre nach dem Bewertungsstichtag liegenden Kaufvertrags bei gleichbleibenden Verhältnissen vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.07.2004 - II R 55/01, BFHE 205, 492, BStBl II 2004, 703).
- 43** Dasselbe muss für Verkäufe von Grundstücken gelten, die hinsichtlich einer einzelnen Eigenschaft zwar einen Unterschied zu dem zu bewertenden Grundstück aufweisen, sofern der Einfluss dieses Unterschieds auf den Grundstückswert aufgrund eindeutiger Preisverhältnisse durch einen feststehenden Zu- bzw. Abschlag berücksichtigt werden kann. Lehnte man die Heranziehung der tatsächlichen Verkäufe ab, könnte eine Teilwertermittlung nur noch auf Fiktionen gestützt werden, die sich aber --wie Begründung und Ergebnis des vorinstanzlichen Urteils zeigen-- weit von den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen entfernen. 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 weiter gezogen wird als im Regelfall.

- 44 (4) Zudem erliegt das FG einem Trugschluss, wenn es meint, die Bodenrichtwerte seien auch unter den Verhältnissen des Streitfalls der Heranziehung der vorliegenden tatsächlichen Verkaufspreise überlegen. Denn die Bodenrichtwerte sind auf der Grundlage der Kaufpreissammlung zu ermitteln (§ 196 Abs. 1 des Baugesetzbuchs --BauGB--). In die Kaufpreissammlung gehen aber sämtliche Verträge ein, durch die sich jemand verpflichtet, Eigentum an einem Grundstück gegen Entgelt zu übertragen (§ 195 Abs. 1 BauGB). Wie das FG in seiner Entscheidung selbst ausführt, beruhten sowohl der vom Gutachterausschuss angegebene Bodenrichtwert zum 31.12.2006 als auch die --erstmalig hinsichtlich des Erschließungskostenstatus differenzierenden-- Bodenrichtwerte zum 31.12.2008 auf dem Verkauf jeweils eines einzigen Grundstücks, nämlich für den Bodenrichtwert zum 31.12.2006 (7,00 €/m<sup>2</sup>) auf dem Verkauf vom 24.05.2006 (6,50 €/m<sup>2</sup>), für den Bodenrichtwert zum 31.12.2008 für erschließungskostenpflichtige Grundstücke (7,00 €/m<sup>2</sup>) auf dem Verkauf vom 17.11.2008 (7,50 €/m<sup>2</sup>) und für den Bodenrichtwert zum 31.12.2008 für erschließungskostenfreie Grundstücke (12,00 €/m<sup>2</sup>) auf dem Verkauf vom 28.07.2008 (11,87 €/m<sup>2</sup>). Unter den besonderen Verhältnissen des --durch das weitgehende Fehlen tatsächlicher Umsatzakte gekennzeichneten-- Marktes für Gewerbegrundstücke in G entspricht das Heranziehen eines Bodenrichtwerts praktisch dem --vom FG gerade abgelehnten-- Heranziehen des einzigen konkreten Verkaufsfalls, auf dem dieser Bodenrichtwert beruht.
- 45 cc) Auch die im Zwangsversteigerungsverfahren erzielten Erlöse können mit der vom FG gegebenen Begründung nicht vollständig außer Acht gelassen werden, sondern haben zumindest indizielle Bedeutung (ebenso bereits das im ersten Rechtszug ergangene Senatsurteil in BFH/NV 2017, 275, Rz 49: "lassen möglicherweise eine gewisse Tendenz für die Entwicklung der Grundstückspreise im Sondergebiet erkennen").
- 46 Das FG hat ausgeführt, die Zwangsversteigerungen seien zum einen deutlich nach dem im Streitfall maßgebenden Bewertungsstichtag vorgenommen worden; zum anderen handele es sich nicht um Veräußerungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Beide Erwägungen sind zwar grundsätzlich zutreffend. Unter den besonderen Umständen des Streitfalls stellt sich die Situation aber anders dar.
- 47 (1) Dass der zeitliche Rahmen möglicher Vergleichsverkäufe hier weiter zu ziehen ist als im Regelfall, hat der Senat bereits unter bb (3) dargelegt.
- 48 (2) Darüber hinaus ist im Streitfall ausnahmsweise denkbar, dass auch die Zwangsversteigerungen die Verhältnisse auf dem --über viele Jahre nahezu zusammengebrochenen-- örtlichen Grundstücksmarkt geprägt haben. Das vom FG für seine gegenteilige Auffassung herangezogene BFH-Urteil vom 24.11.2005 - II R 11/04 (BFH/NV 2006, 744, unter II.3.) betraf einen Sachverhalt, in dem die dortige Klägerin sich sowohl auf normale Verkäufe als auch auf Zwangsversteigerungen von Eigentumswohnungen aus demselben Gebäudekomplex berufen hatte. Der BFH hat hier zutreffend ausgeführt, soweit sich die Angaben auch auf Zwangsversteigerungserlöse bezögen, seien diese nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt.

- 49 Wenn --wie in dem Fall, über den der II. Senat zu entscheiden hatte-- sowohl normale Verkäufe als auch im Zwangsversteigerungsverfahren erzielte Erlöse vorliegen, ist zur Ermittlung des gemeinen Werts allein auf die normalen Verkäufe abzustellen. Dies kann aber im Einzelfall ausnahmsweise anders sein, wenn es auf dem maßgebenden örtlichen Grundstücksmarkt (nahezu) keine Verkäufe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, sondern (nahezu) ausschließlich Zwangsversteigerungen gibt, weil dann die Zwangsversteigerung zum gewöhnlichen Geschäftsverkehr wird. Die zwangsversteigerten Grundstücke weisen schon deshalb eine besonders hohe Vergleichbarkeit zum Grundstück des Klägers auf, weil sie im selben Bebauungsplangebiet belegen sind und teilweise sogar unmittelbar an das vorliegend zu bewertende Grundstück angrenzen.
- 50 Zumindest hätte das FG --wie die Kläger zutreffend rügen-- aufklären müssen, wie lange die letztlich zwangsversteigerten Grundstücke zuvor erfolglos zum freihändigen Verkauf angeboten worden waren und ob dies insbesondere bereits am Bilanzstichtag 31.12.2007 der Fall gewesen war. Dies hatte der Senat dem FG bereits im Revisionsurteil des ersten Rechtsgangs aufgegeben (Urteil in BFH/NV 2017, 275, Rz 66), was die Vorinstanz indes nicht berücksichtigt hat.
- 51 dd) Hinsichtlich des Verkaufs vom 28.07.2008 wird das FG im dritten Rechtsgang zu prüfen haben, ob das neue Vorbringen der Beteiligten im Revisionsverfahren zutrifft und was daraus im Hinblick auf die Berücksichtigungsfähigkeit dieses Verkaufs folgt. Hätte das FG die Beteiligten über die Heranziehung der Kaufpreissammlung informiert, hätten die Beteiligten ihre Einwendungen bzw. ergänzenden Informationen bereits in das finanzgerichtliche Verfahren einbringen können, so dass diese Fragen nicht ins Revisionsverfahren --das dafür nicht geeignet ist-- verlagert worden wären.
- 52 b) Bei der Ableitung des Teilwerts aus den Bodenrichtwerten sind dem FG ebenfalls zahlreiche Rechts- und Verfahrensfehler unterlaufen.
- 53 aa) Die --für die vorinstanzliche Entscheidung zentrale-- Auffassung des FG, im Rahmen der Ableitung des Teilwerts zum 31.12.2007 aus dem für den 31.12.2006 ermittelten Bodenrichtwert seien die Erschließungskosten nicht nach Maßgabe der tatsächlichen Verhältnisse zum Bilanzstichtag anzusetzen, sondern in Höhe derjenigen Kosten, die ein im Zwangsversteigerungsverfahren tätiger Gutachter genannt hatte (13 €/m<sup>2</sup>), ist unzutreffend. Tatsächlich entsprechen die --im Rahmen der Teilwertermittlung anzusetzenden-- üblichen Erschließungskosten für Gewerbegrundstücke im Gebiet der Gemeinde G denjenigen Beträgen, die die Gemeinde Erwerbemern am 31.12.2007 tatsächlich in Rechnung stellte.
- 54 (1) Zunächst hat das FG dabei den --zwar nicht gemäß § 126 Abs. 5 FGO bindenden-- Hinweis des Senats aus dem im ersten Rechtsgang ergangenen Revisionsurteil außer Acht gelassen, das FG müsse sich intensiver als bisher mit der Frage auseinandersetzen, ob die Gemeinde G mit den von ihr festgelegten Vorzugspreisen den örtlichen Markt für Gewerbegrundstücke beeinflusst habe

(Senatsurteil in BFH/NV 2017, 275, Rz 38 - 43). Das FG hat keinerlei Ermittlungen oder Erwägungen zu dieser Frage angestellt. Es hat diesem vom Senat hervorgehobenen Gesichtspunkt vielmehr unberücksichtigt gelassen und den Teilwert des Grundstücks des Klägers so ermittelt, als hätte die Gemeinde den örtlichen Markt für Gewerbegrundstücke nicht beeinflusst.

- 55** Wäre das FG dem Hinweis im zurückverweisenden Revisionsurteil nachgegangen und wäre es dabei --was nach dem Akteninhalt ausgesprochen nahe liegt-- zu dem Ergebnis gekommen, dass die Gemeinde mit ihren Angebotspreisen den örtlichen Grundstücksmarkt nicht nur beeinflusst, sondern geradezu beherrscht habe, hätte es die am Stichtag tatsächlich zu zahlenden Erschließungskosten ansetzen müssen, nicht aber fiktive Werte aus einem Gutachten, die für das Revisionsgericht im Übrigen nicht nachvollziehbar sind, weil das FG das Gutachten nicht zu den Akten genommen hat.
- 56** (2) Ebenfalls verfahrensfehlerhaft --und von den Klägern zutreffend gerügt-- ist, dass das FG sich lediglich auf das Verkehrswertgutachten für das Flurstück ... stützt, das den mit Abstand höchsten --und damit für die Kläger nachteiligsten-- Wert ausweist, die Verkehrswertgutachten für die beiden weiteren zwangsversteigerten Flurstücke aber außer Acht gelassen hat. Darin liegt ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten; zudem fehlt es für die Heranziehung nur eines der drei dem FG vorliegenden Gutachten an einer Begründung.
- 57** (3) In materiell-rechtlicher Hinsicht handelt es sich zudem um eine unzulässige Vermischung der --im Revisionsurteil des ersten Rechtszugs (BFH/NV 2017, 275, Rz 32 f.) dargestellten-- Bewertungsverfahren "Bodenrichtwerte mit eventuellen Zu- und Abschlägen" einerseits und "Einzelgutachten" andererseits. Ohnehin hatte sich der Gutachter offenbar an den historischen eigenen Kosten des I bei der Erschließung des Gebiets in den Jahren vor 1998 orientiert, die für eine Bewertung zum streitgegenständlichen Stichtag 31.12.2007 von vornherein ohne Relevanz sind.
- 58** Ferner hat das FG sich für seine Auffassung auf die Höhe der in zwei Wohnbaugebieten anfallenden Erschließungskosten gestützt. Dabei hat es verkannt, dass es im Streitfall um die Bewertung eines Gewerbegrundstücks geht und sich die Märkte für Wohn- und Gewerbegrundstücke --gerade hinsichtlich der Erschließungskosten-- grundlegend voneinander unterscheiden.
- 59** 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.
- 60** (4) Schließlich hätte das FG angesichts des erkennbar widersprüchlichen Inhalts der Schreiben der Gemeinde G aufklären müssen, ob ein Gebrauchtwagenhändler mit dem Betriebskonzept des Klägers nach den Verhältnissen am 31.12.2007 ungeachtet der fehlenden Förderfähigkeit eines solchen

Betriebs gleichwohl von der Gemeinde ein Grundstück zu den Konditionen für förderfähige Betriebe hätte erwerben können. Die Kläger hatten zu derartigen Verkaufsfällen bzw. Verkaufsangeboten substantiiert vorgetragen; dem hätte das FG nachgehen müssen. In diesem Fall wären für den Straßenanschluss nicht 7,00 €/m<sup>2</sup>, sondern lediglich 2,80 €/m<sup>2</sup> anzusetzen.

- 61** bb) Das FG hat den Herstellungsbeitrag für die Wasserversorgung (1,49 €/m<sup>2</sup>) um die Vorsteuer (0,10 €/m<sup>2</sup>) erhöht. Zur Begründung hat es ausgeführt, dem Grundstückserwerber stehe aus diesem Beitrag kein Vorsteuerabzug zu. Dabei hat es indes wesentlichen Akteninhalt unberücksichtigt gelassen.
- 62** Aus den von der Gemeinde G vorgelegten Anlagen ... geht hervor, dass die Gemeinde auf diesen Herstellungsbeitrag die Umsatzsteuer gesondert ausweist (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 08.10.2008 - V R 61/03, BFHE 222, 176, BStBl II 2009, 321, mit Nachweisen auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union). Vor diesem Hintergrund wird das FG sich nochmals näher mit der Frage zu befassen haben, auf welcher Rechts- und Tatsachengrundlage es einen Vorsteuerabzug des --grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten-- Klägers bzw. eines im selben Gewerbebereich tätigen Grundstückserwerbers für ausgeschlossen hält.
- 63** cc) Die Feststellungen des FG zur Höhe des anzusetzenden Herstellungsbeitrags für die Entwässerung sind unzureichend.
- 64** Dieser Beitrag lag für nicht förderfähige Betriebe zunächst bei 2,23 € je m<sup>2</sup> Grundstücksfläche und für förderfähige Betriebe bei 0,89 €/m<sup>2</sup>. Rückwirkend zum 01.10.2007 wurde er durch Ratsbeschluss vom 28.07.2008 auf 0,85 €/m<sup>2</sup> abgesenkt. Das FG hat ausgeführt, der --beitragsrechtlich auf einen Zeitpunkt vor dem Bilanzstichtag zurückwirkende-- Ratsbeschluss sei nicht etwa wertaufhellend, sondern wertbegründend. Damit müsse er für die zum Stichtag vorzunehmende Bewertung außer Betracht bleiben.
- 65** Die Einordnung des Ratsbeschlusses als wertbegründende Tatsache ist zwar für sich genommen zutreffend. Das FG hätte sich aber nicht mit dieser Erkenntnis begnügen dürfen, sondern ermitteln müssen, aus welchen Gründen der Rat den Beitrag rückwirkend um einen derart erheblichen Betrag abgesenkt hat und ob bereits am Bilanzstichtag hinreichende Anhaltspunkte dafür vorlagen, dass es zu einer solchen rückwirkenden Absenkung kommen würde. Sollte es derartige Anhaltspunkte gegeben haben, liegt es nahe, dass auch ein potenzieller Erwerber des Grundstücks am Bilanzstichtag in Erwartung des rückwirkenden Ratsbeschlusses nicht mehr den vormaligen erhöhten Herstellungsbeitrag entgolten hätte.
- 66** dd) Hinsichtlich der weiteren vom FG herangezogenen Schätzungsparameter (Ansatz der Anschaffungsnebenkosten mit 5 % der Anschaffungskosten; Schätzung der Kosten des Strom- und Gasanschlusses auf der Grundlage des von den Klägern eingereichten Privatgutachtens mit zusammen

0,31 €/m<sup>2</sup>; Schätzung der gebäudeabhängigen zusätzlichen Herstellungsbeiträge für die Entwässerung nach den Angaben der Kläger auf pauschal 1.000 €) ist das angefochtene Urteil nicht zu beanstanden. Auch die Beteiligten haben insoweit keine Einwendungen erhoben.

- 67** ee) Danach ergibt sich bei einer Korrektur des Bodenrichtwerts um die Erschließungskosten der Wert des Grundstücks zum 31.12.2007 --jeweils bei Annahme des den Klägern günstigsten bzw. ungünstigsten Falls-- wie folgt:

|  | günstigster Fall       | ungünstigster Fall     |
|--|------------------------|------------------------|
| Bodenrichtwert   | 7,00 €/m <sup>2</sup>  | 7,00 €/m <sup>2</sup>  |
| Erschließungskosten Straßenausbau                        | 2,80 €/m <sup>2</sup>  | 7,00 €/m <sup>2</sup>  |
| Wasserversorgung   | 1,49 €/m <sup>2</sup>  | 1,59 €/m <sup>2</sup>  |
| Entwässerung   | 0,85 €/m <sup>2</sup>  | 2,23 €/m <sup>2</sup>  |
| Strom- und Gasanschluss                                  | 0,31 €/m <sup>2</sup>  | 0,31 €/m <sup>2</sup>  |
| Gesamtpreis je m <sup>2</sup>                            | 12,45 €/m <sup>2</sup> | 18,13 €/m <sup>2</sup> |
| vorläufiger Grundstückswert (bei 10 480 m <sup>2</sup> ) | 130.476 €              | 190.002 €              |
| Nebenkosten (pauschal 5 %)                               | 6.524 €                | 9.500 €                |
| gebäudeabhängiger Zusatzbeitrag Entwässerung             | 1.000 €                | 1.000 €                |
| Teilwert des Grundstücks                                 | 138.000 €              | 200.502 €              |

- 68** Angesichts des Buchwerts von 255.906 € ergäbe sich im günstigsten Fall eine Teilwertabschreibung um 117.906 € und im ungünstigsten Fall um 55.404 €. Dies gilt allerdings nur, sofern das FG auch im dritten Rechtsgang zu der Auffassung kommen sollte, dass eine --grundsätzlich vorrangige-- Wertermittlung nach Vergleichspreisen im Streitfall ausscheidet.
- 69** 2. Weil das FG bereits einen gesunkenen Teilwert verneint hat, hat es sich nicht mit der Frage befasst, ob es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung gehandelt hat. Die hierfür geltenden rechtlichen Maßgaben hat der Senat bereits in seinem im ersten Rechtszug ergangenen Urteil (in BFH/NV 2017, 275, Rz 55 ff.) ausführlich dargestellt.

- 70** Aus den bisherigen Feststellungen des FG in zwei Rechtsgängen haben sich ausschließlich Gesichtspunkte ergeben, die deutlich für eine Dauerhaftigkeit der Wertminderung sprechen. Dies gilt insbesondere für die --die Verhältnisse auf dem örtlichen Grundstücksmarkt nachhaltig prägende-- anhaltend äußerst geringe Nachfrage nach Gewerbegrundstücken, die bereits seit vielen Jahren vollständig und unverändert vorhandene hochsubventionierte Infrastruktur, die schon in der Vergangenheit nicht zu einer messbaren Nachfrage nach Gewerbegrundstücken geführt hatte, die endgültige Aufgabe des Projekts "Sondergebiet" durch I und die Gemeinde und die Zwangsversteigerung mehrerer benachbarter Grundstücke in den Jahren nach dem Stichtag (vgl. zu all diesen Gesichtspunkten bereits Senatsurteil in BFH/NV 2017, 275, Rz 65 f.).
- 71** Hinzu kommt, dass der Gutachterausschuss in seinem --den Beteiligten vom FG allerdings nicht übermittelten-- Schreiben an das FG vom 25.07.2018 mitgeteilt hat, dass die bei späteren Verkäufen erzielten Erlöse ebenfalls im Rahmen der um den Stichtag herum erzielten Verkaufspreise gelegen hätten.
- 72** Das FG dürfte im dritten Rechtsgang daher nur dann noch zu einer Verneinung der Dauerhaftigkeit der Wertminderung kommen, wenn es neue, zusätzliche entscheidungserhebliche Gesichtspunkte feststellen können sollte, deren Gewicht höher wäre als das der bereits festgestellten Tatsachen, die für die Dauerhaftigkeit der Wertminderung sprechen.
- 73** 3. Der Senat verweist die Sache gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO an einen anderen Senat des FG zurück.
- 74** a) Auch wenn das Wahlrecht des § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO in einem Spannungsverhältnis zum Anspruch auf den --abstrakt vorherbestimmten-- gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) steht, ist diese Vorschrift verfassungsgemäß (vgl. zur Parallelvorschrift des § 354 Abs. 2 der Strafprozessordnung ausführlich Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25.10.1966 - 2 BvR 291/64, 656/64, BVerfGE 20, 336; aus neuerer Zeit ferner BVerfG-Beschluss vom 14.02.2006 - 2 BvR 109/06). Das BVerfG hat hierzu ausgeführt, dasjenige, was Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG allen nichtgerichtlichen Einrichtungen einschließlich der Justizverwaltung verbiete --nämlich auf die Entscheidung eines bestimmten Gerichtsverfahrens Einfluss zu nehmen--, sei dem Revisionsgericht gerade aufgetragen. Es sei dazu berufen, die Entscheidungen der Instanzgerichte auf Rechtsfehler zu überprüfen und ihnen ggf. bindende Rechtsanweisungen zu geben, um die nach menschlichem Ermessen gerechteste Endentscheidung herbeizuführen. Es könne aus vielerlei Gründen --u.a. beim möglichen Anschein einer Voreingenommenheit der Vorinstanz-- geboten sein, im weiteren Verlauf nicht mehr das Gericht, dessen Entscheidung aufgehoben worden ist, mit der Sache zu befassen. Die Berücksichtigung derartiger Gesichtspunkte gehöre zur Rechtsfindung, die dem Rechtsmittelgericht obliege. Allerdings dürfe das Rechtsmittelgericht bei seiner Entscheidung nach § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO nicht willkürlich verfahren.

- 75** Wird dies beachtet, beanstandet es das BVerfG sogar noch nicht einmal, wenn das Rechtsmittelgericht eine auf § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO gestützte Entscheidung nicht ausdrücklich begründet (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14.02.2006 - 2 BvR 109/06).
- 76** b) Gleichwohl macht der BFH --nach Auffassung des Senats zu Recht-- von der Möglichkeit des § 563 Abs. 1 Satz 2 ZPO nur in äußerst seltenen Ausnahmefällen Gebrauch. Um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten, sind besondere sachliche Gründe erforderlich. Allein der Umstand, dass eine vorinstanzliche Entscheidung wegen eines --auch gravierenden-- Verfahrensfehlers aufgehoben werden muss, reicht dazu grundsätzlich nicht aus. Hinzukommen muss vielmehr im Regelfall, dass ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit der Vorinstanz bestehen (zum Ganzen vgl. BFH-Urteile vom 04.09.2002 - XI R 67/00, BFHE 200, 1, BStBl II 2003, 142, unter II, 3., und vom 09.01.2018 - IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz 38). Solche Zweifel können insbesondere dann ausgeschlossen werden, wenn die Vorinstanz ihre Entscheidung im Hinblick auf ihre eigene Unsicherheit über die Rechtmäßigkeit des von ihr gewählten Verfahrens durch Zulassung der Revision in besonderer Weise überprüfbar gemacht hat (Senatsurteil vom 19.10.2011 - X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 115).
- 77** c) Der vorliegende Fall ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass dem FG nicht allein mehrere gravierende Verfahrensfehler --insbesondere in Gestalt von gegenüber den Beteiligten nicht mitgeteilten Sachverhaltsermittlungen-- vorzuhalten sind, die die Verfahrensrechte vor allem der Kläger --aber auch die des FA-- erheblich eingeschränkt haben. Vielmehr befinden sich in den Akten in großer Zahl Schriftsätze sowohl der Beteiligten als auch dritter Personen, in denen auf Telefongespräche mit dem Vorsitzenden Bezug genommen wird. Jedoch ist weder der erforderliche Gesprächsvermerk erstellt und zu den Akten genommen worden noch ist die andere Seite über den Inhalt des Telefongesprächs unterrichtet worden.
- 78** Richterliche Hinweise, die mündlich oder telefonisch erteilt werden --was grundsätzlich zulässig ist--, müssen nach der Rechtsprechung des BVerfG zum einen vollständig dokumentiert werden, so dass sich nachvollziehbar aus den Akten ergibt, wer wann wem gegenüber welchen Hinweis gegeben hat. Darüber hinaus ist es verfassungsrechtlich geboten, den jeweiligen Gegner vor Erlass einer Entscheidung in den gleichen Kenntnisstand zu versetzen, indem auch ihm die richterlichen Hinweise zeitnah mitgeteilt werden (zum Ganzen BVerfG-Beschluss vom 30.09.2018 - 1 BvR 1783/17, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2018, 3631, Rz 24; vgl. auch Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 11.04.2013 - I ZB 91/11, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2014, 266, Rz 23). Verstöße des Richters gegen diese Gebote der Neutralität und Parteiöffentlichkeit werden in der Regel einen Grund für eine Ablehnung wegen Besorgnis der Befangenheit (§ 42 ZPO) darstellen (Zöller/Vollkommer, Zivilprozessordnung, 33. Aufl., § 42 Rz 25, m.w.N.).
- 79** Im Einzelnen:  
...

- 80** Eine solche Verfahrensführung, bei der es sich nicht um ein einmaliges Versehen handelt, sondern die sich über einen langen Zeitraum erstreckt, widerspricht grundlegenden prozessualen Vorgaben und beteiligtenschützenden Garantien der FGO und des GG.
- 81** 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 82** a) Die Kläger sind nicht daran gehindert, im dritten Rechtsgang ihren Klageantrag zu erweitern. Der Hinweis des FG vom 17.03.2017, die Vorschriften über die Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) stünden einem Klageantrag, der über eine Teilwertabschreibung von 68.497 € hinausgehe, entgegen, war unzutreffend.
- 83** aa) In der ursprünglich eingereichten Bilanz vom 14.05.2009 war eine Teilwertabschreibung von 141.978 € enthalten. Während des Einspruchsverfahrens reichten die Kläger am 04.08.2010 eine geänderte Bilanz ein, aus der sich nur noch eine Teilwertabschreibung von 68.497 € ergab. Im Klage- und Revisionsverfahren des ersten Rechtsgangs beantragten die Kläger die Vornahme einer Teilwertabschreibung von 98.000 €. Während des zweiten Rechtsgangs vertrat das FG im Hinweisschreiben an die Kläger vom 17.03.2017 die Auffassung, aufgrund der in § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG angeordneten Einschränkungen sei eine Teilwertabschreibung auf den in der geänderten Bilanz vom 04.08.2010 enthaltenen Betrag von 68.497 € begrenzt. Daraufhin schränkten die Kläger ihren Klageantrag entsprechend ein.
- 84** bb) Der vom FG gegebene Hinweis war unzutreffend, ohne dass der Senat an dieser Stelle abschließend darüber entscheiden müsste, in welchem Verhältnis die Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu den --mit ihr in einer prozessualen Konstellation wie im Streitfall konkurrierenden-- Grundsätzen über die Einschränkung und ggf. Erweiterung von Klageanträgen (vgl. dazu u.a. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.10.1989 - GrS 2/87, BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327) steht.
- 85** (1) Sollte § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG Vorrang vor den Grundsätzen über die Änderung von Klageanträgen haben, wäre der Hinweis des FG schon deshalb unzutreffend gewesen, weil die Bilanzänderung vom 04.08.2010 ihrerseits unzulässig gewesen wäre, da die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht vorlagen. Maßgeblich wäre daher die ursprüngliche Bilanz vom 14.05.2009 geblieben, so dass die Kläger nicht gehindert waren, im Klageverfahren eine Teilwertabschreibung bis zum Betrag von 141.978 € zu beantragen.
- 86** (2) Sollte die Regelung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu den Grundsätzen über die Änderung von Klageanträgen indes in dem Verhältnis stehen, dass sich in einer Fallkonstellation wie der vorliegenden die letztgenannten Grundsätze durchsetzen, wären die Kläger ohnehin nicht an einer Erweiterung ihres Klageantrags gehindert gewesen.

- 87** b) 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.
- 88** Schon im Urteil im ersten Rechtsgang (in BFH/NV 2017, 275, Rz 52) hat der Senat erläutert, dass die BFH-Rechtsprechung zur Einschränkung der Möglichkeit einer Teilwertabschreibung in Fällen der Zahlung eines Überpreises (BFH-Urteil vom 07.02.2002 - IV R 87/99, BFHE 197, 550, BStBl II 2002, 294) hier nur dann anwendbar wäre, wenn der Kläger beim Erwerb des Grundstücks im Jahr 1998 bzw. 2000 einen Mehrpreis im Verhältnis zu den damaligen Verkehrswerten der Grundstücke im *Sondergebiet* gezahlt hätte. Der Senat hat schon damals ausgeführt, dass für einen derartigen Sachverhalt nichts spreche. Daran hat sich auch im zweiten Rechtsgang nichts geändert. Die seinerzeitigen Preise im Sondergebiet waren vielmehr --nicht allein für den Kläger, sondern für sämtliche Grundstückserwerber im Sondergebiet-- aufgrund der erwarteten Synergieeffekte im Hinblick auf die Planungen benachbarter Gewerbeansiedlungen mit hoher Kundenfrequenz etwas höher als die im Gewerbe- und Industriegebiet. Die vom Kläger begehrte Teilwertabschreibung beruht gerade darauf, dass sich die erwarteten Synergieeffekte nicht realisiert haben.
- 89** c) Das FG hat zwar sowohl im ersten als auch im zweiten Rechtsgang eine Gesamtfläche des Grundstücks von 10 480 m<sup>2</sup> festgestellt, woran das Revisionsgericht gebunden ist. In seinem Hinweisschreiben vom 19.01.2018 hat es aber --aufgrund entsprechender Angaben des FA-- die Frage aufgeworfen, ob das Grundstück nicht tatsächlich 10 561 m<sup>2</sup> groß war. Soweit ersichtlich, sind in der Folgezeit weder die Beteiligten noch das FG darauf noch eingegangen. Im dritten Rechtsgang bestünde Gelegenheit, dieser --für das FG bisher nicht entscheidungserheblichen, nun aber für die Ermittlung der genauen Höhe der Teilwertabschreibung beachtlichen-- Frage nachzugehen.
- 90** d) Sollte die Klage ganz oder teilweise Erfolg haben, wird gegenläufig die Zuführung zur Gewerbesteuer-Rückstellung zu mindern sein. Dies haben die Kläger bei ihren bisherigen Klageanträgen übersehen.
- 91** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
-