www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 24.05.2007

(Az.: II R 68/05)

Bewertung einer fest montierten öffentlichen Toilette mit automatischer Reinigung als Gebäude

Orientierungssatz:

Ein mit dem Untergrund fest verbundenes öffentliches Toilettenhäuschen mit einer Grundfläche von 8 qm und einem Gewicht von 3 t, das mit einer automatischen Türöffnung und mit einer Anlage zur automatischen Reinigung der Toilette ausgestattet ist, ist als Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinn zu beurteilen. Die Toilette und die Reinigungstechnik stellen dabei nicht zum Grundvermögen gehörende Betriebsvorrichtungen dar.

Rechtsgrundlagen:

BewG § 68, § 70 Abs. 3, § 99, § 129; **BewG DDR** § 10 Abs. 1, § 50
RBewDV § 3a, § 32 Abs. 1 Nr. 2, § 33 Abs. 2

Vorinstanz:

FG Berlin vom 27.10. 2004 2 K 2228/02 (EFG 2005 S. 581)

► Sachverhalt:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) errichtete aufgrund entsprechender Vereinbarungen und Genehmigungen im Jahr 1996 auf einem dem Land Berlin gehörenden Bürgersteig im ehemaligen Ost-Berlin eine öffentliche Toilette (öT), die im Jahr 2001 wieder entfernt wurde. Die knapp 8 qm große, rd. 3 t schwere und 20 cbm umbauten Raumes umfassende Toilette stand auf einem vorgefertigten wärmegedämmten Fundamentschacht aus Stahlbeton, durch den die Ver- und Entsorgungsleitungen geführt wurden. Ihr Rohbaukörper wurde durch einen stabilen Aluminiumtragrahmen gebildet, an dem die Außenfassadenelemente, das Dach und die federgelagerte Bodenplattform des Benutzerraums befestigt waren. Die Oberfläche insbesondere der Außenwände war alterungs- und witterungsbeständig. Die Toilette wurde durch eine sich grundsätzlich automatisch öffnende und schließende Tür betreten, durch eine lichtdurchlässige Fläche im Dach und zusätzlich künstlich beleuchtet und bei Bedarf beheizt. Sie war behindertengerecht ausgestattet und mit einer Vorrichtung zur automatischen Reinigung versehen. Die Benutzungsdauer war jeweils auf 20 Minuten und für Behinderte auf 40 Minuten beschränkt.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit dem auf den 01. Januar 1997 ergangenen Bescheid vom 03. April 2001 für die Toilette einen Einheitswert von 600 DM, die Grundstücksart Geschäftsgrundstück und die Zuordnung als Betriebsgrundstück des gewerblichen Betriebes der Klägerin fest. Den Einspruch wies das FA mit der Begründung zurück, bei der Toilette habe es sich um ein Gebäude gehandelt, dessen Wert entsprechend dem Wert des Sozialteils von Tennis- und Reithallen mit guter Ausstattung nach den Wertverhältnissen vom 01. Januar 1935 30 DM je cbm umbauten Raumes betrage.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 581 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die Toilette habe alle Voraussetzungen eines der Einheitsbewertung als Grundstück unterliegenden Gebäudes auf fremdem Grund und Boden erfüllt und sei daher nicht als Betriebsvorrichtung zu beurteilen. Sie habe durch ihre Umwandung, die Tür, den Fußboden und das Dach ihren Benutzern einen wirksamen Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, sei durch den Fundamentschacht, die Versorgungsleitungen und ihr Gewicht fest mit dem Grund und Boden verbunden, hinreichend beständig und standfest gewesen und habe aufgrund ihrer Ausstattung den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen ermöglicht. Dass sich während des knapp eine Minute dauernden Reinigungsvorgangs in ihr keine Menschen hätten aufhalten können, sei unerheblich. Die Inneneinrichtung der Toilette habe keine Betriebsvorrichtung dargestellt, da das Gewerbe der Klägerin nicht unmittelbar durch diese betrieben worden sei, sondern über den Betrieb automatischer Toilettenanlagen hinaus auch weitere Sparten umfasst habe. Der vom FA festgestellte Einheitswert sei auch der Höhe nach nicht fehlerhaft. Geschäftsgrundstücke im Beitrittsgebiet seien mit dem gemeinen Wert zu bewerten, der durch Schätzung im Sachwertverfahren zu ermitteln sei. Da es eine ausdrückliche Wertermittlung für öT auf den 01. Januar 1935 nicht gebe, aber zu den Sozialräumen von Tennis- und Reithallen auch Toiletten gehörten, sei der Ansatz eines Werts von 30 DM je cbm umbauten Raumes sachgerecht.

Mit der Revision macht die Klägerin geltend, bei der Toilette habe es sich nicht um ein Gebäude, sondern insgesamt um eine nicht der Einheitsbewertung unterliegende Betriebsvor-

richtung gehandelt. Außenwände, Dach und Fußboden hätten nicht in erster Linie dem Schutz gegen Witterungseinflüsse gedient, sondern vorrangig dem Schutz der Allgemeinheit unter sittlichen und moralischen Aspekten und dem Ziel, die Entrichtung der Benutzungsentgelte sicherzustellen. Die Toilette sei auch nicht zu einem nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen geeignet gewesen, da man sie vor dem Reinigungsvorgang habe verlassen müssen. Sie sei Transformatorenhäuschen, kleinen Rohrnetzstationen, Pumpenhäuschen, kleinen Wartehallen im Nahverkehr und Türmen von Windkraftanlagen, die nicht als Gebäude, sondern als Betriebsvorrichtungen beurteilt würden, gleichzustellen. Fehlerhaft sei auch der Wertansatz von 30 DM je cbm umbauten Raumes.

Die Klägerin rügt außerdem Verfahrensmängel. Das FG habe sich nicht hinreichend mit ihrem Vorbringen auseinandergesetzt und entgegen ihrem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag die tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Augenschein genommen.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 06. Juni 2002 und den Einheitswertbescheid vom 03. April 2001 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

► Urteilsbegründung:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei der öT handelte es sich zwar um ein der Einheitsbewertung unterliegendes Gebäude. Die Ansicht des FG, der Einheitswert sei der Höhe nach zutreffend festgestellt worden, findet aber keine Grundlage in den von ihm getroffenen Feststellungen.

1. Die Verfahrensrüge greift nicht durch. Der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem FG lässt sich kein Antrag auf Einnahme eines Augenscheins entnehmen. Die Klägerin hat auch nicht dargelegt, welche konkreten auf der Grundlage der materiellrechtlichen Auffassung des FG entscheidungserheblichen Tatsachen eine weitere Sachaufklärung ergeben hätte (vgl. dazu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06. Juni 2000 VII R 72/99, BFHE 192, 390).

2. Bei der öT handelte es sich um ein der Einheitsbewertung unterliegendes Gebäude. Betriebsvorrichtungen stellten lediglich die Toilette und die Reinigungstechnik dar.

a) Für Grundstücke im Beitrittsgebiet gelten gemäß § 129 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) die Einheitswerte, die nach den Wertverhältnissen am 01. Januar 1935 festgestellt sind oder noch festgestellt werden (Einheitswerte 1935). Nach § 129 Abs. 2 BewG werden für die Ermittlung der Einheitswerte 1935 vorbehaltlich der §§ 129a bis 131 BewG statt der §§ 27, 68 bis 94 BewG u.a. §§ 10, 11 Abs. 1 und 2 und Abs. 3 Satz 2, §§ 50 bis 53 des Bewertungsgesetzes der Deutschen Demokratischen Republik (BewG DDR) und § 3a Abs. 1, §§ 32 bis 46 der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz

(RBewDV) jeweils in den in § 129 Abs. 2 BewG angegebenen Fassungen weiter angewandt.

Diese Regelungen sind nach ständiger Rechtsprechung trotz des lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts und der dadurch verursachten erheblichen Schwierigkeiten bei der Bewertung anzuwenden (z.B. BFH-Urteile vom 14. Mai 2003 II R 14/01, BFHE 202, 371, BStBl II 2003, 906; vom 28. Mai 2003 II R 41/01, BFHE 202, 376, BStBl II 2003, 693, und vom 24. Mai 2005 II R 2/03, BFH/NV 2006, 29; BFH-Beschlüsse vom 08. September 2005 II B 122/04, BFH/NV 2006, 100; vom 11. November 2005 II B 11/05, BFH/NV 2006, 254, und vom 12. Januar 2006 II B 56/05, BFH/NV 2006, 919). Das Bundesverfassungsgericht hat die gegen den Beschluss in BFH/NV 2006, 919 eingelegte Verfassungsbeschwerde durch Beschluss vom 05. April 2006 1 BvR 645/06 nicht zur Entscheidung angenommen.

b) Nach § 50 Abs. 1 Sätze 1 und 2 BewG DDR gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere der Gebäude) und des Zubehörs. In das Grundvermögen werden nicht einbezogen die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Als Grundstück gilt gemäß § 50 Abs. 3 BewG DDR auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Diese Vorschriften entsprechen § 68 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 sowie § 70 Abs. 3 BewG. Nach den genannten Regelungen des § 68 BewG gehören zum Grundvermögen neben dem Grund und Boden die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, nicht aber die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind. Die Abgrenzung von Gebäuden und Betriebsvorrichtungen erfolgt demgemäß im gesamten Bundesgebiet nach gleichen Grundsätzen (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 68 Rz 35). Sie gilt auch für Betriebsgrundstücke (§ 51 Abs. 4 BewG DDR, § 99 BewG), soweit sie, losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu einem Gewerbebetrieb, zum Grundvermögen gehören würden (§ 99 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 BewG; Halaczinsky, a.a.O.; Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 68 BewG Rz 23).

c) Bei der Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen ist vom Gebäudebegriff auszugehen, weil Gebäude grundsätzlich zum Grundvermögen gehören und demgemäß ein Bauwerk, das als Gebäude zu betrachten ist, nicht Betriebsvorrichtung sein kann. Als Gebäude ist ein Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest ist. Alle Bauwerke, die sämtliche dieser Begriffsmerkmale aufweisen, sind ausnahmslos als Gebäude zu behandeln (BFH-Urteil vom 15. Juni 2005 II R 67/04, BFHE 210, 52, BStBl II 2005, 688, m.w.N.).

d) Nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) erfüllte die öT alle Begriffsmerkmale eines Gebäudes. Ihre allseitige räumliche Umschließung gewährte Schutz gegen äußere Einflüsse. Dass die Umschließung noch anderen Zwecken diente, ist ohne Bedeutung. Die Toilette war durch ihr Eigengewicht fest mit dem Grund und Boden verbunden (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 1986 II R 222/83, BFHE 147, 262, BStBl II 1986, 787; vom 23. September 1988 III R 67/85, BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113) und

schon allein deswegen ortsfest, weil sie auf einem festen Fundament ruhte (BFH-Urteil vom 25. April 1996 III R 47/93, BFHE 180, 506, BStBl II 1996, 613). Aufgrund ihrer Bauweise und der verwendeten Materialien war sie dem beabsichtigten längerfristigen Betrieb entsprechend von der erforderlichen Beständigkeit und Standfestigkeit. An dieser Beurteilung würde sich nichts ändern, wenn Konstruktionselemente, mit deren Hilfe die Standfestigkeit der Umschließung erreicht wurde, ohne die Stützfunktion als Betriebsvorrichtung anzusehen wären (BFH-Urteil in BFHE 202, 376, BStBl II 2003, 693).

Das Bauwerk gestattete auch den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen. Die zeitliche Grenze liegt dabei bei wenigen Minuten (BFH-Urteil in BFHE 210, 52, BStBl II 2005, 688) und war durch die für die Benutzung der Toilette regelmäßig vorgesehene Höchstdauer von 20 Minuten bereits überschritten.

e) Die Klägerin macht zu Unrecht geltend, die Toilette sei ebenso wie Transformatorenhäuschen, kleine Rohrnetzstationen, Pumpenhäuschen, kleine Wartehallen im Nahverkehr und Türme von Windkraftanlagen nicht als Gebäude, sondern als Betriebsvorrichtung zu beurteilen. Derartige kleine Bauwerke sind nach dem BFH-Urteil vom 24. Januar 1952 III 110/50 S (BFHE 56, 209, BStBl III 1952, 84) aufgrund der Verkehrsanschauung nicht als Gebäude im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes, sondern als Betriebsvorrichtungen anzusehen. Mit dieser Entscheidung hat sich der BFH der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs --RFH-- (Urteile vom 08. März 1934 III A 11/34, RFHE 35, 324, RStBl 1934, 488, und vom 07. Dezember 1939 III 60/38, RStBl 1940, 320) angeschlossen.

Wie diese Beispiele zeigen, werden kleine Bauwerke nicht generell von der Bewertung als Gebäude ausgenommen, sondern nur unter der Voraussetzung, dass in ihnen Geräte für automatisch ablaufende, technische Betriebsvorgänge angebracht sind und sie nur gelegentlich zu Kontroll-, Wartungs- oder Reparaturarbeiten betreten werden. Der Zweck der öT bestand demgegenüber darin, dass sie abgesehen von den kurzen Reinigungsvorgängen ständig den Zutritt von Menschen zum Zwecke der Toilettenbenutzung ermöglichte. Die Reinigungsarbeiten dienten der weiteren Benutzung durch Menschen. Dies schließt es aus, die Toilette den Transformatorenhäuschen oder ähnlichen Bauwerken gleichzustellen. Aus der Verwaltungsvorschrift in Abschn. 2.4 Abs. 1 Sätze 4 und 5 der gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen (Abgrenzungserlass) vom 15. März 2006 (BStBl I, 314), wonach Transformatorenhäuschen, kleine Rohrnetzstationen, Pumpenhäuschen oder ähnliche kleine Bauwerke, die Betriebsvorrichtungen enthalten und nicht mehr als 30 qm Grundfläche haben, nicht als Gebäude, sondern als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, ergibt sich nichts anderes. Die Verwaltungsvorschrift nimmt nämlich ausdrücklich auf das BFH-Urteil in BFHE 56, 209, BStBl III 1952, 84 Bezug und konkretisiert die Rechtsprechung lediglich durch die Bestimmung der Flächengrenze von 30 qm. Der Abgrenzungserlass nimmt zusätzlich in Abschn. 2.4 Abs. 1 Satz 6 auch die Türme von Windkraftanlagen von der Bewertung als Gebäude aus. Diese Bauwerke sind ebenfalls dadurch gekennzeichnet, dass sie anders als die öT nur gelegentlich zu Kontroll-, Wartungs- oder Reparaturarbeiten aufgesucht werden.

Soweit nach den Richtlinien der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main für die Bewertung der Betriebsgrundstücke der Öffentlichen Verkehrsunternehmen im Beitrittsgebiet (vgl. Bekanntmachung in BStBl I 1995, 628) nicht allseits umschlossene kleine Wartehallen nicht als Gebäude anzusehen sind, kann daraus nicht gefolgert werden, dass dies auch für die öT, die bei bestimmungsgemäßem Gebrauch allseits geschlossen war, gelten müsse.

f) Das Toilettenbecken und die Reinigungstechnik stellten anders als das Bauwerk selbst Betriebsvorrichtungen dar, die nach § 50 Abs. 1 Satz 2 BewG DDR nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind.

aa) Aus dem Erfordernis, dass die nicht in das Grundvermögen einzubeziehenden Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art zu einer Betriebsanlage gehören müssen (§ 50 Abs. 1 Satz 2 BewG DDR, § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), folgert die Rechtsprechung, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Nicht ausreichend ist, wenn Gegenstände für einen Betrieb lediglich nützlich, notwendig oder sogar vorgeschrieben sind. Entscheidend ist, ob sie nach ihrer Funktion unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden (BFH-Urteile vom 11. Dezember 1991 II R 14/89, BFHE 166, 176, BStBl II 1992, 278; vom 28. Oktober 1999 III R 55/97, BFHE 190, 539, BStBl II 2000, 150, und vom 13. Dezember 2001 III R 21/98, BFHE 198, 160, BStBl II 2002, 310). Nicht erforderlich ist es hingegen, dass das Gewerbe ausschließlich durch die zu beurteilenden Gegenstände betrieben wird. Maßgebend ist vielmehr, ob die Bestandteile der Nutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den darin gegenwärtig ausgeübten Betrieb dienen oder ob sie in einer besonderen, die Beurteilung als Betriebsvorrichtung rechtfertigenden Beziehung zu diesem Betrieb stehen. Die Beurteilung muss immer einerseits von dem einzelnen zu bewertenden Gebäude und dessen Bestandteilen und andererseits von dem darin konkret ausgeübten Gewerbe ausgehen (vgl. Abschn. 3 sowie Anlage 1 des Abgrenzungserlasses).

bb) Diese Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung erfüllten das Toilettenbecken und die Reinigungstechnik. Diese Gegenstände wurden nach ihrer Funktion unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt, nämlich zum entgeltlichen Zurverfügungstellen einer jeweils automatisch gereinigten Toilette zum zweckentsprechenden Gebrauch. Sie sind insoweit den in einem Hallenbad befindlichen Schwimmbecken samt Zusatzeinrichtungen (Sauna, Duschen, Umkleidekabinen) vergleichbar, die anders als die Halle selbst als Betriebsvorrichtungen zu beurteilen sind, da sie unmittelbar der Ausübung des in dem Hallenbad unterhaltenen Gewerbebetriebs dienen (BFH-Urteile vom 16. Oktober 1980 V R 51/76, BFHE 132, 119, BStBl II 1981, 228, und in BFHE 166, 176, BStBl II 1992, 278). Die besondere Beziehung der genannten Gegenstände zu dem im Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb ist ein entscheidender Unterschied zu den z.B. in einer Gaststätte, einem Hotel oder Warenhaus befindlichen Toiletten, durch die das Gewerbe nicht unmittelbar betrieben wird und die deshalb keine Betriebsvorrichtungen sind (vgl. zu einem Schwimmbecken in einem Hotel BFH-Urteil in BFHE 166, 176, BStBl II 1992, 278).

cc) Keine Betriebsvorrichtungen und daher in das Grundvermögen einzubeziehen sind demgegenüber die Heizung und die Tür, da das Gewerbe durch sie nicht unmittelbar ausgeübt wurde. Es gilt insoweit Entsprechendes wie bei Warenhäusern für die Heizung und die an die Stelle der Türen tretenden Luftschleieranlagen, die in besonderer Beziehung zur Raumnutzung und nicht zur Ausübung des Gewerbebetriebs stehen und daher keine Betriebsvorrichtungen darstellen (BFH-Urteil vom 05. März 1971 III R 90/69, BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455).

3. Die vom FG getroffenen Feststellungen tragen seine Entscheidung zur Höhe des festgestellten Einheitswerts nicht.

a) Die von der Klägerin auf fremdem Grund und Boden errichtete öT ist nach § 50 Abs. 3 BewG DDR i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 2 und § 33 Abs. 2 Satz 1 RBewDV als Geschäftsgrundstück mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Diesen beschreibt § 10 Abs. 1 BewG DDR als den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen und ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen. Hinsichtlich der maßgeblichen Wertverhältnisse bestimmt § 3a RBewDV, dass bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes (Bestand, bauliche Verhältnisse usw.) vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom 01. Januar 1935 zugrunde zu legen sind. Eine Bewertung der öT auf der Grundlage von Jahresrohmieten (§ 33 Abs. 2 Satz 2 RBewDV) scheidet aus, da tatsächlich gezahlte Jahresrohmieten für derartige Gebäude zum 01. Januar 1935 nicht vorhanden sind.

Da es dem zu bewertenden Gebäude entsprechende Bauwerke am 01. Januar 1935 noch nicht gab und daher eine Bewertung auf der Grundlage stichtagsnah tatsächlich gezahlter Kaufpreise ebenfalls nicht möglich ist, kommt nur eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) des am freien Markt erzielbaren Einzelveräußerungspreises zum 01. Januar 1935 in Betracht. Für diese Schätzung ist auf das Sachwertverfahren in Anlehnung an die Regelungen der §§ 83 ff. BewG, die gemäß § 129 Abs. 2 BewG nicht unmittelbar anwendbar sind, zurückzugreifen (BFH-Urteile vom 28. Oktober 1998 II R 37/97, BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51, und vom 31. März 2004 II R 2/02, BFH/NV 2004, 1626; BFH-Beschluss vom 24. Juli 2002 II B 52/02, BFH/NV 2003, 8).

Welche Schätzungsmethode dem Ziel, den gemeinen Wert i.S. von § 10 Abs. 1 BewG DDR möglichst wirklichkeitsnah zu bestimmen, am besten gerecht wird, ist grundsätzlich eine Frage der dem FG obliegenden Tatsachenfeststellung, an die der BFH --gleich der Schätzung in ihrer Gesamtheit-- als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, sofern diese Feststellungen nicht auf einem Rechtsirrtum oder einem Verfahrensmangel beruhen. Den materiellen Rechtsfehlern stehen dabei Verstöße gegen die angewandte Schätzungsmethode, gegen Denkgesetze, allgemeine Erfahrungssätze und anerkannte Schätzungsgrundsätze gleich (BFH-Beschluss vom 04. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, 315, BStBl II 1990, 817, 829, m.w.N.; BFH-Urteile in BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51, und in BFH/NV 2006, 29).

Es stellt keinen derartigen Rechtsfehler dar, wenn der Gebäudewert aus den durchschnittlichen Herstellungskosten vergleichbarer Gebäude durch Wertrückrechnung auf den 01. Januar 1935 abgeleitet wird (BFH-Urteile in BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51, und in BFH/NV 2006, 29). Die durchschnittlichen Herstellungskosten bilden nämlich den einzigen objektiven Wertmaßstab, aus dem mit Hilfe des Baupreisindexes oder anderer Rückrechnungsmethoden ein (fiktiver) Gebäudewert auf den 01. Januar 1935 abgeleitet werden kann. Dabei können die in den gleichlautenden Ländererlassen vom 21. Mai 1993 (BStBl I, 467, geändert durch Erlass vom 20. Mai 1996, BStBl I, 1118) zur Bewertung von Fabrikgrundstücken, Lagerhausgrundstücken, Grundstücken mit Werkstätten und vergleichbaren Grundstücken (Gewerbegrundstücken) im Beitrittsgebiet und vom 25. Juni 1993 (BStBl I, 528) zur Bewertung von Warenhausgrundstücken, Einkaufszentren sowie Grundstücken mit Großmärkten, SB-Märkten und Verbrauchermärkten und mit Messehallen im Beitrittsgebiet angewandten Schätzungsmethoden einschließlich der dort niedergelegten Berechnungsgrundlagen angewandt werden (BFH-Urteile in BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51, und in BFH/NV 2006, 29; BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 8).

Gleiches gilt auch für die zur Einheitsbewertung der übrigen Geschäftsgrundstücke und sonstigen bebauten Grundstücke im Beitrittsgebiet ab 01. Januar 1991 ergangenen gleich lautenden Ländererlasse vom 21. Juli 1994 (BStBl I, 480). Eine Rückrechnung aus den tatsächlichen Gebäudeherstellungskosten auf den Stichtag 01. Januar 1935 ist hingegen nicht zulässig (BFH-Urteil in BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51).

b) Die vom FG in Übereinstimmung mit der Einspruchsentscheidung vorgenommene Schätzung des gemeinen Werts der öT hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Die Gleichstellung mit Sozialräumen von Tennis- und Reithallen mit einem Wert von 30 DM je cbm umbauten Raumes lässt sich entgegen der Ansicht des FG nicht damit begründen, dass solche Räume auch Toiletten enthielten. Wie bereits dargelegt, gehören nämlich das Toilettenbecken und die Reinigungstechnik als Betriebsvorrichtungen nicht zum Grundvermögen und können daher bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden.

4. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und daher zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, um diesem Gelegenheit zur Feststellung des zutreffenden Einheitswerts zu geben.

► Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 05.09.2007