# Urteil vom 30. Juni 2010, II R 60/08

**Bewertung eines Lebensmittelmarktes als Warenhaus - Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung**

BFH II. Senat

GG Art 3 Abs 1, BewG § 9 Abs 2, BewG § 21 Abs 1, BewG § 22, BewG § 23, BewG § 27, BewG § 83, BewG § 85, BewG § 86, BewG § 92, BewG § 129, GrStG § 10 Abs 2, UStG § 15, BewRGr Abschn 38 Anl 15, BewRGr Abschn 16 Abs 7

vorgehend FG Düsseldorf, 13. August 2008, Az: 11 K 900/06 BG

## Leitsätze

1. Lebensmittelmärkte sind der Gebäudeklasse 4 "Warenhäuser" der Anlage 15 zu Abschn. 38 BewRGr zuzurechnen .

2. Eine von der Gebäudeklasseneinteilung der BewRGr abweichende Bewertung ist nur möglich, wenn der nach dieser Einteilung maßgebliche Durchschnittswert für den gemeinen Wert des Gebäudes bedeutsame Eigenschaften, z.B. hinsichtlich Bauart, Bauweise, Konstruktion sowie Objektgröße, nicht ausreichend berücksichtigt und um mindestens 100 % höher als die durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten vergleichbarer Bauwerke ist .

3. Die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens sind trotz der verfassungsrechtlichen Zweifel, die sich aus den lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkten des 1. Januar 1964 bzw. --im Beitrittsgebiet-- des 1. Januar 1935 und darauf beruhenden Wertverzerrungen ergeben, jedenfalls für Stichtage bis zum 1. Januar 2007 noch verfassungsgemäß .

## Tatbestand

1 I. Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Einzelhandelsdiscounterin, errichtete im Jahr 2004 im Erbbaurecht einen Lebensmittelmarkt. Beim Erlöschen des auf 40 Jahre befristeten Erbbaurechts erhält sie eine Entschädigung in Höhe von 50 % des dann bestehenden Verkehrswerts des Bauwerks.

2 Bei dem Lebensmittelmarkt handelt es sich um ein eingeschossiges, nicht unterkellertes Gebäude in Massivbauweise mit einer abgehängten Decke mit Wärmedämmung und einem umbauten Raum von 6 235 cbm bei einem Ansatz des nicht ausgebauten Dachraumes mit einem Drittel seines Volumens. Das Gebäude besteht aus dem Verkaufsraum mit der Kassenzone und dem Eingangsbereich (insgesamt 969 qm), dem 47 qm großen Backshop eines Fremdanbieters, einem Lagerraum mit 272 qm, dem 35 qm umfassenden Anlieferungsbereich mit separater Rampenanlage sowie insgesamt 40 qm großen Akten-, Sozial- und sonstigen Nebenräumen. Diese Räume sind abgesehen von dem 3,60 m hohen Anlieferungsbereich 3,21 m hoch. Der Ein- und Ausgang für die Kunden und der Lagerbereich verfügen über automatische Türen. An der südlichen Stirnseite ist Isolierverglasung mit Außenjalousien angebracht. Durch die Heizungsanlage können im Verkaufsraum unterschiedliche Temperaturzonen geschaffen werden. Der Ladenbereich wird über eine Belüftungsanlage mit Frischluft versorgt.

3 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte in der Einspruchsentscheidung den Einheitswert für das Erbbaurecht auf den 1. Januar 2005 auf 388.326 € (759.500 DM) fest. Das FA legte der Ermittlung des Gebäudewerts (654.675 DM) einen Normalherstellungswert von 105 DM je cbm umbauten Raumes zugrunde und führte zur Begründung aus, bei dem Gebäude handle es sich um ein Warenhaus mit mittlerer Ausstattung --oberste Grenze-- i.S. der Gebäudeklasse Nr. 4.2 der Anlage 15 zu Abschn. 38 der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens --BewRGr-- (Anlage 15) und nicht um eine Markt- oder Messehalle im Sinne der Nr. 9.21 der Anlage 15. Die abgehängte Decke nehme dem Gebäude den hallenartigen Charakter. Die Klägerin habe verschiedene Maßnahmen ergriffen, um durch die Bauausführung eine angenehme Verkaufsatmosphäre zu schaffen. Bei der Aufteilung des Gesamtwerts des Grundstücks auf das Erbbaurecht einerseits und das belastete Grundstück andererseits nahm das FA an, der Klägerin stehe bei Erlöschen des Erbbaurechts eine Entschädigung von 75 % des Verkehrswerts zu.

4 Mit der Klage beantragte die Klägerin, der Feststellung des Einheitswerts für das Erbbaurecht einen Gebäudewert in Höhe von 386.570 DM (62 DM je cbm umbauten Raumes) zugrunde zu legen. Das Gebäude sei zwar zu Recht im Sachwertverfahren bewertet worden, könne aber wegen seines hallenartigen Charakters, seiner schlichten, nicht zum Verweilen bei angenehmer Atmosphäre einladenden Gestaltung und der tatsächlichen Wertrelationen nicht der Gebäudeklasse "Warenhäuser" zugeordnet werden. Die Herstellungskosten einschließlich Nebenkosten und Umsatzsteuer für das zu bewertende Gebäude sowie weitere 34 von ihr in den Jahren 2005 bis 2007 errichtete Selbstbedienungsmärkte hätten umgerechnet auf den 1. Januar 1964 durchschnittlich 61,28 DM je cbm umbauten Raumes betragen. Es handle sich dabei um in Serienbauweise errichtete Gebäude, die nach den Bau- und Ausführungsvorschriften in der firmeninternen, jährlich weiterentwickelten Baubeschreibung auf die betrieblichen und logistischen Anforderungen eines Lebensmittel-Discountbetriebs zugeschnitten seien. Die Bauausführung erfolge auf der Grundlage von Generalunternehmerverträgen, die alle Leistungen von der Grundstückserschließung bis zur schlüsselfertigen Übergabe enthielten und einen Pauschalfestpreis vorsähen. Insgesamt habe sie --die Klägerin-- in den Jahren 2004 bis 2007  596 Objekte selbst erstellt; weitere 160 Objekte seien durch Vermieter errichtet worden. Die auf 62 DM je cbm umbauten Raumes aufgerundeten durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten seien der Bewertung zugrunde zu legen.

5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 161 veröffentlichte Urteil insoweit statt, als es das FA verpflichtete, der Feststellung des Einheitswerts des Erbbaurechts unter Änderung des Einheitswertbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung bei der Ermittlung des Gebäudewerts einen Raummeterpreis von 68 DM zugrunde zu legen und die vertragliche Entschädigungspflicht für aufstehende Gebäude bei Ablauf des Erbbaurechts in Höhe von 50 % des Verkehrswerts zu berücksichtigen.

6 Das FG führte zur Begründung aus, das FA habe das Grundstück zutreffend im Sachwertverfahren bewertet und der Gebäudeklasse 4 "Warenhäuser" der Anlage 15 zugerechnet; denn das Gebäude diene dem Einzel- und nicht dem gewerblichen Großhandel als Ausstellungs- und Handelsplatz. Es lägen aber die Voraussetzungen vor, unter denen ausnahmsweise eine von den BewRGr abweichende Bewertung, nämlich nach den Raummeterpreisen für Markthallen, Messehallen und dergleichen (Nr. 9.21 der Anlage 15) vorgenommen werden könne. Von der Gebäudeklasseneinteilung der BewRGr könne abgewichen werden, wenn die nach der Gebäudeklasseneinteilung maßgeblichen Durchschnittswerte für den gemeinen Wert des Gebäudes bedeutsame Eigenschaften, z.B. hinsichtlich Bauart, Bauweise, Konstruktion sowie Objektgröße, nicht ausreichend berücksichtigten und die Abweichung zwischen dem auf der Grundlage der Durchschnittswerte nach den BewRGr und dem nach den durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten vergleichbarer Bauwerke ermittelten Gebäudenormalherstellungswert außerhalb jeder bei Durchschnittswerten üblichen und noch vertretbaren Toleranz liege. Dies sei hier der Fall. Sowohl das zu bewertende Gebäude als auch die von der Klägerin benannten 34 anderen Objekte seien in Serienbauweise errichtet und nach den Bau- und Ausführungsvorschriften in der firmeninternen, jährlich weiterentwickelten Baubeschreibung sehr eng auf die betrieblichen und logistischen Anforderungen des Lebensmittel-Discountbetriebs der Klägerin zugeschnitten. Solche Bauwerke würden von den Raummeterpreisen in Anlage 15 nicht erfasst. Standardisierte Baulichkeiten einfacherer Art seien im deutschen Lebensmitteleinzelhandel weder im Jahr 1958 noch Anfang 1964 in einem solchen Umfang vorhanden gewesen, dass die Herstellungskosten von Discounterfilialen maßgeblichen Eingang in die in den Anlagen zu den BewRGr genannten Raummeterpreise für das Sachwertverfahren hätten finden können.

7 Die von der Klägerin mitgeteilten und auf den 1. Januar 1964 umgerechneten tatsächlichen Herstellungskosten der Vergleichsobjekte einschließlich Umsatzsteuer führten zu einem durchschnittlichen Raummeterpreis von 61,28 DM. Für das im Streit befindliche Objekt ergebe sich ein Raummeterpreis von 60,81 DM. Bei der Ermittlung des Raummeterpreises sei die Umsatzsteuer nicht abzuziehen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung der Klägerin gehöre zu den ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen i.S. von § 9 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG), die bei der Ermittlung des gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen seien. Die vergleichende Wertfindung müsse auch deshalb nach Bruttopreisen erfolgen, weil es zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 das System des Vorsteuerabzugs noch nicht gegeben habe.

8 Die Klägerin habe die Baukosten entsprechend der bewertungsrechtlichen Systematik ermittelt. Sämtliche maßgeblichen Kostengruppen seien berücksichtigt worden. Zutreffend sei auch die von der Klägerin vorgenommene Rückrechnung der tatsächlichen Herstellungskosten auf die Verhältnisse des Jahres 1964 mit Hilfe des Index des Statistischen Bundesamts für gewerbliche Betriebsgebäude. Dass diese Rückrechnung über mehrere Jahrzehnte erfolgt sei, beruhe auf der Gesetzgebung, die es bis heute bei der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1964 belassen habe, und könne sich nicht zu Lasten der Klägerin auswirken. Der Heranziehung der von der Klägerin angegebenen durchschnittlichen Herstellungskosten stehe auch nicht entgegen, dass sich diese lediglich auf von

der Klägerin selbst errichtete Gebäude bezögen. Die von der Klägerin praktizierte kostengünstige Bauweise sei branchentypisch und gehöre daher nicht zu den ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen i.S. von § 9 Abs. 2 BewG.

9 Der vom FA angesetzte Raummeterpreis von 105 DM übersteige die durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten der Vergleichsobjekte von 61,28 DM um rund 71 % und somit in einem Umfang, der außerhalb jeder bei Durchschnittswerten üblichen und noch vertretbaren Toleranz liege. Gehe man von dem nunmehr vom FA für zutreffend gehaltenen Raummeterpreis von 110 DM aus, sei die Abweichung sogar noch größer.

10 Entgegen der Ansicht der Klägerin könnten allerdings nicht die durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten von rd. 62 DM der Einheitsbewertung zugrunde gelegt werden. Vielmehr müssten die Raummeterpreise für Markthallen, Messehallen und dergleichen nach Nr. 9.21 der Anlage 15 angesetzt werden. Dabei ergebe sich unter Berücksichtigung der Ausstattung, die in einzelnen Punkten besser als vom FA in der Einspruchsentscheidung angenommen sei, ein Raummeterpreis von 68 DM. Dieser Wert liege in der Nähe des Raummeterpreises von 67,50 DM, der in dem von der Klägerin betriebenen Revisionsverfahren II R 33/05 auf Vorschlag des Bundesfinanzhofs (BFH) für einen von der Klägerin errichteten Lebensmittelmarkt im Wege der tatsächlichen Verständigung festgelegt worden sei.

11 Während des Revisionsverfahrens setzte das FA durch Änderungsbescheid vom 26. November 2008 den Einheitswert für das Erbbaurecht auf den 1. Januar 2005 im Hinblick auf den der Klägerin bei Erlöschen des Erbbaurechts zustehenden Entschädigungsanspruch von lediglich 50 % des dann bestehenden Verkehrswerts des Gebäudes auf 380.094 € (743.400 DM) herab und erhöhte zugleich den Einheitswert des belasteten Grundstücks von bisher 30.500 DM auf 46.700 DM. Den Einheitswert für das Erbbaurecht berechnete das FA unverändert mit der Wertzahl 85 %.

12 Das FA rügt mit der Revision Verletzung des § 85 BewG. Das FG habe der Ermittlung des durchschnittlichen Raummeterpreises zu Unrecht nicht die Mittelwerte der Gebäudeklasse 4, sondern diejenigen der Gebäudeklasse 9.21 der Anlage 15 zugrunde gelegt. Bei dem Gebäude der Klägerin handle es sich um ein Warenhaus und nicht um eine Markt- oder Messehalle. Eine außerhalb der noch vertretbaren Toleranz liegende Wertdiskrepanz liege nicht vor.

13 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, die Klage gegen den Änderungsbescheid vom 26. November 2008 abzuweisen und die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen und unter Änderung der Vorentscheidung das FA zu verpflichten, den Gebäudewert unter Berücksichtigung eines Raummeterpreises von 62 DM festzustellen.

15 Entgegen der Auffassung des FG seien nicht die Raummeterpreise der Gebäudeklasse 9.21 in Anlage 15 heranzuziehen, sondern die von ihr nachgewiesenen durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten. Bei der Prüfung, ob die maßgebliche Toleranzgrenze überschritten sei, sei von den Nettopreisen ohne Umsatzsteuer auszugehen. Die in Anlage 15 ausgewiesenen Raummeterpreise enthielten ebenfalls keine Umsatzsteuer.

16 An der im Revisionsverfahren zunächst erfolgten Klageerweiterung hielt die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat nicht mehr fest.

## Entscheidungsgründe

17 II. Die Revisionen der Klägerin und des FA sind aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Sie führen zur Aufhebung der Vorentscheidung, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). An die Stelle des ursprünglichen Einheitswertbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung, über den das FG entschieden hat, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 26. November 2008 getreten, der nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (BFH-Urteile vom 17. Januar 2008 VI R 44/07, BFHE 220, 269, und vom 12. Februar 2009 V R 61/06, BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828). Da sich aufgrund des Änderungsbescheids am streitigen Punkt der Bewertung des Gebäudes nichts geändert hat, bedarf es keiner Zurückverweisung nach § 127 FGO. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des BFH; sie

fallen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nicht weg, weil das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet (BFH-Urteil vom 15. März 2007 II R 5/04, BFHE 215, 540, BStBl II 2007, 472).

III.

**18** Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist als unbegründet abzuweisen. Der während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid ist rechtmäßig. Das FA hat der Ermittlung des Gebäudewerts zutreffend die Gebäudeklasse "Warenhäuser" zugrunde gelegt. Der angesetzte Gebäudewert ist jedenfalls nicht überhöht.

**19** 1. Die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens sind von der Rechtsprechung des BFH trotz der verfassungsrechtlichen Zweifel, die sich aus dem lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Januar 1964) und darauf beruhenden Wertverzerrungen ergeben, bislang als verfassungsgemäß beurteilt worden (BFH-Urteile vom 2. Februar 2005 II R 36/03, BFHE 209, 138, BStBl II 2005, 428; vom 21. Februar 2006 II R 31/04, BFH/NV 2006, 1450; vom 30. Juli 2008 II R 5/07, BFH/NV 2009, 7, und vom 4. Februar 2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244, m.w.N.). Daran ist jedenfalls noch für Stichtage bis zum 1. Januar 2007 festzuhalten.

**20** Der Senat weist aber darauf hin, dass das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--), nicht vereinbar ist. Das System der Hauptfeststellung auf einen bestimmten Stichtag ist darauf angelegt, dass Hauptfeststellungen in bestimmten, nicht übermäßig langen Abständen stattfinden (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 BewG: Hauptfeststellungen in Zeitabständen von je sechs Jahren). Die Festschreibung der Wertverhältnisse auf den Hauptfeststellungszeitpunkt ist nur sachgerecht und aus verfassungsrechtlicher Sicht hinnehmbar, wenn der Hauptfeststellungszeitraum eine angemessene Dauer nicht überschreitet (s. bereits BFH-Beschluss vom 11. Juni 1986 II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782; Drosdzol, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 831, 832, und 2001, 689, 691; Dötsch in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, Einf. BewG Rz 110; Thöne in Lange, Reform der Gemeindesteuern, 2006, 173, 175 f.; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 13 Rz 210 f.).

**21** a) Der dem Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts zukommende weitreichende Entscheidungsspielraum wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Dezember 2002  2 BvR 400/98 und 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534, unter C.I.1.a und b; vom 7. November 2006  1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.1. und 2., und vom 15. Januar 2008  1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa, je m.w.N.). Knüpft die Besteuerung an die Werte von Wirtschaftsgütern an, müssen Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden (BVerfG-Beschlüsse vom 22. Juni 1995  2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.II.2.; vom 22. Juni 1995  2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, unter C.II.1., und in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.3.b aa, m.w.N.).

**22** b) Das BVerfG hat im Hinblick auf diese verfassungsrechtlichen Anforderungen im Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.f bb, die durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG a.F. für die Bedarfsbewertung unbebauter Grundstücke angeordnete, bis Ende 2006 geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 als nicht mehr mit den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen. Der Gesetzgeber habe damit den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag verfehlt, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, um eine in der Relation der Vermögenswerte realitätsgerechte Bewertung sicherzustellen.

**23** c) Hiernach verfehlt erst recht die über mehr als vier Jahrzehnte unveränderte Einheitsbewertung des Grundbesitzes nach Maßgabe des Hauptfeststellungszeitpunkts auf den 1. Januar 1964 die sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen.

**24** Als Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer bedarf es auch innerhalb der Vermögensgruppe des Grundvermögens einer realitätsgerechten Bewertung. Es stellt sich hier zwar --anders als bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer-- nicht das Problem der Gleichbehandlung mit anderen Gegenständen, die mit dem Verkehrswert (§ 9 BewG) angesetzt werden. Aber auch innerhalb des Grundvermögens können aus verfassungsrechtlichen Gründen auf einem übermäßig langen Hauptfeststellungszeitraum beruhende Wertverzerrungen nicht uneingeschränkt hingenommen werden. Dem steht nicht entgegen, dass für die Bemessung der Grundsteuer nicht nur die festgestellten Einheitswerte, sondern auch die von den Gemeinden nach § 25 des Grundsteuergesetzes

(GrStG) festgesetzten Hebesätze maßgebend sind; denn aufgrund eines übermäßig langen Hauptfeststellungszeitraums kann es auch innerhalb des jeweiligen Gemeindegebiets zu einer deutlich unterschiedlichen Entwicklung der Wertverhältnisse kommen, die nicht auf bei der Einheitsbewertung zu berücksichtigenden Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG), sondern auf unterschiedlichen Änderungen der Wertverhältnisse in einzelnen Gemeindeteilen beruhen und nach § 27 BewG bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte nicht zugrunde zu legen sind.

**25** d) Die mehrere Jahrzehnte umfassende Dauer des Hauptfeststellungszeitraums führt zudem bei der Bewertung von Gebäuden im Sachwertverfahren zu einer Verletzung des verfassungsrechtlichen Gebots einer folgerichtigen Gesetzgebung. Aufgrund der Entwicklung des Bauwesens gibt es eine immer größere Zahl von Gebäuden, die sich nach Bauart, Bauweise, Konstruktion oder Objektgröße von den im Jahr 1958, dessen Baupreisverhältnisse für die Einheitsbewertung maßgeblich sind (§ 85 Satz 1 BewG), vorhandenen Gebäuden so sehr unterscheiden, dass ihre Bewertung nicht mehr mit einer verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Genauigkeit und Überprüfbarkeit möglich ist. Für derartige neue Gebäude ist ein Vergleich mit den Herstellungskosten für bereits im Jahr 1958 bestehende entsprechende Gebäude nicht möglich. Eine Schätzung, wie viel die Errichtung neuartiger Gebäude im Jahr 1958 gekostet hätte, wenn es damals bereits solche Gebäude gegeben hätte, kann nur zu mehr oder minder richtigen Näherungswerten führen.

**26** Auf unbegrenzte Dauer ist es auch nicht hinnehmbar, dass eine Wertminderung wegen Alters nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt gemäß § 85 Satz 3 i.V.m. § 86 BewG ausgeschlossen ist.

**27** e) Das jahrzehntelange Unterlassen einer erneuten Grundstücksbewertung führt darüber hinaus zwangsläufig zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Defiziten beim Gesetzesvollzug. Ohne eine in regelmäßigen Abständen erfolgende Neubewertung sämtlicher der Einheitsbewertung unterliegender Objekte ist nicht sichergestellt, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die Wertänderungen bewirken und zu Fortschreibungen nach § 22 BewG führen müssten, im Sinne des erforderlichen gleichmäßigen Gesetzesvollzugs durchgehend erfasst werden. Umstände, die eine Fortschreibung auslösen können, werden den Finanzämtern oft nur von dritter Seite mitgeteilt. Meistens erhalten die Finanzämter die Mitteilung über den Grund für eine Fortschreibung erst nach längerer Zeit. § 22 Abs. 4 Satz 1 BewG verpflichtet die Finanzämter nicht, stets von sich aus tätig zu werden. Die Ermittlungspflicht der Finanzämter setzt vielmehr erst ein, wenn ihnen Umstände bekannt werden, die eine Fortschreibung rechtfertigen könnten (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 22 Rz 66; Bruschke in Gürsching/ Stenger, Bewertungsrecht, § 22 BewG Rz 219).

**28** f) Verfassungsrechtlich geboten ist eine erneute Hauptfeststellung auch im Beitrittsgebiet. Insoweit können die in §§ 129 ff. BewG getroffenen Regelungen künftig wegen der inzwischen verstrichenen Zeit nicht mehr --wie seinerzeit noch vom BFH (z.B. Beschluss vom 12. Januar 2006 II B 56/05, BFH/NV 2006, 919) angenommen-- mit Übergangsschwierigkeiten nach der Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands gerechtfertigt werden. Da im Beitrittsgebiet die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1935 festgeschrieben sind (§ 129 BewG), wiegen die hiergegen bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken nach Ablauf einer angemessenen Übergangszeit noch schwerer als im alten Bundesgebiet. Seit dem 1. Januar 1935 haben sich die für die Bewertung maßgeblichen Verhältnisse noch wesentlich stärker entwickelt und verändert als seit dem 1. Januar 1964.

**29** 2. Die Bewertung des Erbbaurechts der Klägerin durch das FA ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der festgestellte Wert ist jedenfalls nicht überhöht.

**30** a) Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, so ist nach § 92 Abs. 1 BewG sowohl für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts als auch für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks jeweils ein Einheitswert festzustellen. Bei der Ermittlung der Einheitswerte ist von dem Gesamtwert auszugehen, der für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude und Außenanlagen festzustellen wäre, wenn die Belastung nicht bestünde. Wird der Gesamtwert nach den Vorschriften über die Bewertung der bebauten Grundstücke ermittelt, so gilt jede wirtschaftliche Einheit als bebautes Grundstück der Grundstücksart, von der bei der Ermittlung des Gesamtwerts ausgegangen wird. Nähere Regelungen über die Aufteilung des Gesamtwerts enthält § 92 Abs. 2 bis 4 BewG. Der Erbbauberechtigte schuldet die Grundsteuer nach § 10 Abs. 2 GrStG nicht nur für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts, sondern auch für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks.

**31** b) Wird der Einheitswert wie im Streitfall für eine nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt neu entstehende wirtschaftliche Einheit nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG nachträglich festgestellt, sind dieser Nachfeststellung gemäß § 27 BewG die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt und im Übrigen gemäß § 23 Abs. 2 BewG abgesehen von Sondervorschriften für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen die Verhältnisse zu Beginn des

Kalenderjahres, das auf die Entstehung der wirtschaftlichen Einheit folgt, zugrunde zu legen (zur Abgrenzung vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 7).

**32** c) Ist ein Geschäftsgrundstück wie beispielsweise eine Markt-, Ausstellungs- oder Messehalle oder ein Warenhausgrundstück im Wege der Nachfeststellung nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG gemäß § 76 Abs. 3 Nr. 2 BewG im Sachwertverfahren zu bewerten (Abschn. 16 Abs. 6 Satz 3, Abs. 7 Sätze 1 und 7 BewRGr; vgl. dazu allgemein BFH-Urteile vom 21. Februar 2002 II R 66/99, BFHE 198, 146, BStBl II 2002, 378, und vom 16. Mai 2007 II R 36/05, BFH/NV 2007, 1827), ist für den dabei gemäß § 83 BewG anzusetzenden Gebäudewert nach § 85 Satz 1 BewG zunächst ein Wert auf der Grundlage von durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu errechnen. Dieser Wert ist gemäß § 85 Satz 2 BewG nach den Baupreisverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 umzurechnen. Der so errechnete Gebäudenormalherstellungswert wird nach § 85 Satz 3 i.V.m. § 87 BewG durch Berücksichtigung von Wertminderungen zum Gebäudesachwert, der wiederum gemäß § 85 Satz 4 i.V.m. § 88 BewG zu ermäßigen oder zu erhöhen sein kann. Eine Wertminderung wegen des Alters des Gebäudes nach § 85 Satz 3 i.V.m. § 86 BewG scheidet bei Nachfeststellungen aus (BFH-Urteile vom 7. Dezember 1994 II R 58/89, BFHE 176, 275, BStBl II 1995, 235, und in BFH/NV 2006, 1450). Der so ermittelte Gebäudewert bildet bei der Einheitsbewertung eines im Erbbaurecht errichteten Gebäudes nach § 83 Satz 1 BewG den Ausgangswert, der gemäß § 83 Satz 2 BewG i.V.m. § 90 BewG durch Anwendung einer durch Rechtsverordnung festgesetzten Wertzahl an den gemeinen Wert anzugleichen ist. § 2 Abs. 1 Satz 2 Abschn. A Nr. 3 der Verordnung zur Durchführung des § 90 des Bewertungsgesetzes vom 2. September 1966 (BGBl I 1966, 553), die zuletzt durch Art. 18 Nr. 3 des Steuer-Euroglättungsgesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1790) geändert wurde, sieht für Nachkriegsbauten von Warenhäusern eine Wertzahl von 85 % und für Nachkriegsbauten bei den übrigen Geschäftsgrundstücken, zu denen auch die Markt- und Messehallen gehören, eine Wertzahl von 80 % vor. Nachkriegsbauten sind nach § 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 der Verordnung Gebäude, die nach dem 20. Juni 1948 bezugsfertig geworden sind.

**33** aa) Unter den durchschnittlichen Herstellungskosten i.S. des § 85 Satz 1 BewG sind die Kosten zu verstehen, die erfahrungsgemäß nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 für Gebäude bestimmter Nutzung (z.B. Fabrik-, Hotel- oder Lagergrundstücke), Bauweise (eingeschossig/mehrgeschossig), Ausstattung und Bauart aufzuwenden waren. Dazu sind in Anlage 15 für unterschiedliche Gebäudeklassen aufgrund eingehender Ermittlungen und zahlreicher Probebewertungen durchschnittliche Raummeterpreise festgelegt, die auf den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 beruhen und bereits auf die Baupreisverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt umgerechnet sind. Die Durchschnittswerte sind zum Zweck einer möglichst gleichmäßigen Bewertung grundsätzlich anzuwenden, weil ihr Ansatz dem Zweck des Sachwertverfahrens dient, das in seinen Grundzügen auf die Bewertung von bebauten Grundstücken mit einem typisierenden gemeinen Wert ausgerichtet ist (BFH-Urteile vom 26. Juni 1981 III R 3/79, BFHE 133, 437, BStBl II 1981, 643; vom 30. Januar 1991 II R 51/88, BFH/NV 1992, 371, und vom 12. Juni 2002 II R 15/99, BFH/NV 2002, 1282).

**34** bb) Dies setzt notwendigerweise auch die Maßgeblichkeit der Gebäudeklasseneinteilung jedenfalls für den Regelfall voraus. Soweit die BewRGr für die Abgrenzung der verschiedenen Gebäudeklassen voneinander Vorgaben machen, sind diese der Beurteilung regelmäßig zugrunde zu legen. Für die Frage, ob ein Gebäude ein Warenhaus im Sinne der Gebäudeklasse 4 der Anlage 15 darstellt, ist deshalb die Definition in Abschn. 16 Abs. 7 Satz 7 BewRGr maßgebend, wonach Warenhausgrundstücke Geschäftsgrundstücke sind, die im Ganzen oder weit überwiegend dem Betrieb eines Einzelhandelsunternehmens dienen und die üblichen Ladengrundstücke an Umfang übertreffen. Die Einordnung von Gebäuden, die diese Voraussetzungen erfüllen, in die Gebäudeklasse 9.21 "Markthallen, Messehallen und dergleichen" scheidet in der Regel aus (ebenso für kleinere und mittlere Lebensmittelmärkte Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 85 Rz 52a).

**35** Nach der Rechtsprechung des BFH dienen Markt- und Messehallen in der Regel nicht dem Einzel-, sondern dem gewerblichen Großhandel als Ausstellungs- und Handelsplatz. Sie hätten daher typischerweise anderen Funktionserfordernissen als Warenhäuser zu genügen. Ihre Ausführung erfordere --anders als bei dem Einzelhandel dienenden Warenhäusern-- keine aufwendige, sondern mehr eine schlichte, funktionale Baugestaltung. Bei Markt- und Messehallen sei es gewöhnlich nicht erforderlich, durch aufwendige, repräsentative Baukonstruktionen und -ausführungen ein angenehmes Verkaufsklima zu schaffen und hierdurch die Kauflust von Endverbrauchern anzuregen (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1282).

**36** An dieser Rechtsprechung kann nach erneuter Prüfung nicht uneingeschränkt festgehalten werden. Zum einen wenden sich zahlreiche Veranstaltungen in Messehallen an das breite Publikum (beispielsweise Buch-, Einrichtungs- und Tourismusmessen, Mineralientage) und dienen Markthallen vielfach dem Einzelhandel. Zum anderen ergeben

sich die Merkmale für die Beurteilung der baulichen Ausstattung, von der die Anwendung der in Anlage 15 aufgeführten Raummeterpreise abhängt, sowohl für Warenhäuser als auch für Markt- und Messehallen aus Anlage 13 zu Abschn. 38 BewRGr (Anlage 13). Für die pauschale Aussage, die Ausführung von Markt- und Messehallen erfordere --anders als bei dem Einzelhandel dienenden Warenhäusern-- keine aufwendige, sondern mehr eine schlichte, funktionale Baugestaltung, ist danach kein Raum. Sie erklärt nämlich nicht, warum bei gleicher Qualität der baulichen Ausstattung nach Anlage 13 die Raummeterpreise für Warenhäuser höher als diejenigen für Markt- und Messehallen sind. Zudem gehen Nrn. 4.1 und 9.21 der Anlage 15 davon aus, dass Warenhäuser schlichter ausgestattet sein können als Markt- und Messehallen; denn in Nrn. 4.1 und 9.21 der Anlage 15 sind u.a. Raummeterpreise einerseits für Warenhäuser mit einfacher und mit mittlerer Ausstattung (55 bis 80 DM bzw. 80 bis 105 DM) und andererseits für Markt- und Messehallen mit sehr guter und mit aufwendiger Ausstattung (80 bis 105 DM bzw. 105 bis 130 DM) vorgesehen.

**37** Die bei gleicher Qualität der baulichen Ausstattung im Sinne der Anlage 13 zum Ansatz verschieden hoher Raummeterpreise für Warenhäuser einerseits und für Markt- und Messehallen andererseits führenden Umstände müssen danach in Merkmalen bestehen, die in den BewRGr nicht genannt sind und sich im Jahr 1958 sehr deutlich auf die Herstellungskosten ausgewirkt haben. Auf Betriebsvorrichtungen, die nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind, kann es dabei nicht ankommen.

**38** Die unterschiedlichen Raummeterpreise beruhen nach Ansicht des Senats darauf, dass die Räume bei Markt- und Messehallen aufgrund ihrer Zweckbestimmung üblicherweise weit höher als bei Warenhäusern sind und sich nach einer jedenfalls früher weit verbreiteten Auffassung die Baukosten für den umbauten Raum mit zunehmender Geschosshöhe verringern, da vor allem für das Erdgeschoss sowie das Dach kostenintensive Bauleistungen anfallen und ansonsten mit zunehmender Geschosshöhe der Luftraum erfasst wird (vgl. Kleiber in Kleiber/Simon, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 5. Aufl. 2007, S. 1831 Rz 49, S. 1983 f. Rz 33, m.w.N.; Simon in Simon/Cors/Halaczinsky/Teß, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 5. Aufl. 2003, S. 78 Rz 13). Diese Ansicht soll allerdings nach dem Ergebnis der empirischen Kostenanalysen im Zusammenhang mit dem Jahressteuergesetz 1997 nicht zutreffen. Vielmehr soll sich das, was mit zunehmender Höhe "innerhalb" der baulichen Anlage "eingespart" wird, durch erhöhte --statisch bedingte-- Aufwendungen für die Außenwände im Hinblick auf den erhöhten Winddruck ausgleichen (Kleiber, a.a.O., S. 1984 Rz 34). Diese neueren Erkenntnisse lagen allerdings bei der Abfassung der BewRGr noch nicht vor und konnten daher seinerzeit nicht berücksichtigt werden.

**39** Die Heranziehung der Raumhöhe als Abgrenzungsmerkmal entspricht auch dem allgemeinen Sprachgebrauch. Danach versteht man unter einer Halle einen weiten und hohen Raum als Teil eines Bauwerks oder in einem gesonderten Bau, der dann auch als Halle bezeichnet werden kann (Meyers Enzyklopädisches Lexikon, 9. Aufl., und Brockhaus Enzyklopädie, 21. Aufl., jeweils Stichwort "Halle").

**40** cc) Die Einteilung in die unterschiedlichen Gebäudeklassen ist nicht abschließend (BFH-Urteile in BFHE 133, 437, BStBl II 1981, 643; vom 18. Mai 1988 II R 241/85, BFHE 154, 139, BStBl II 1988, 935; in BFH/NV 1992, 371, und in BFH/NV 2002, 1282). Zur Gewährleistung einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung, der Rechtssicherheit und der Praktikabilität des Bewertungsverfahrens sind aber Abweichungen von der Gebäudeklasseneinteilung der BewRGr nur möglich, wenn die nach dieser Einteilung maßgeblichen Durchschnittswerte für den gemeinen Wert des Gebäudes bedeutsame Eigenschaften, z.B. hinsichtlich Bauart, Bauweise, Konstruktion sowie Objektgröße, nicht ausreichend berücksichtigen und die Abweichung zwischen dem auf der Grundlage der Durchschnittswerte nach den BewRGr und dem nach den durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten vergleichbarer Bauwerke ermittelten Gebäudenormalherstellungswert außerhalb jeder bei Durchschnittswerten üblichen und noch vertretbaren Toleranz liegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1282). Dies ist der Fall, wenn der Durchschnittswert nach den BewRGr um mindestens 100 % höher als die durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten vergleichbarer Bauwerke ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 133, 437, BStBl II 1981, 643) oder wenn, anders ausgedrückt, die durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten vergleichbarer Bauwerke um mindestens 50 % vom Durchschnittswert nach den BewRGr abweichen. Bei einer geringeren Abweichung bleibt es bei dem Ansatz des Durchschnittswerts nach den BewRGr. Eine solche Abweichung ist zur Wahrung der Praktikabilität des Bewertungsverfahrens hinzunehmen. Da die Einheitsbewertung des inländischen Grundbesitzes nur noch für die Grundsteuer von Bedeutung ist, sind Wertverzerrungen bei der Bemessungsgrundlage wegen der geringeren steuerlichen Belastungswirkung verfassungsrechtlich in höherem Ausmaß hinnehmbar als bei der Erbschaftsteuer und der Schenkungsteuer (BFH-Urteile in BFHE 209, 138, BStBl II 2005, 428, und in BFH/NV 2006, 1450; a.A. Zimmermann, EFG 2009, 165, unter Hinweis auf die langfristige Wirkung der Einheitsbewertung). Die vom FG angeführte Rechtsprechung zum Übermaßverbot bei der früher in § 148 BewG vorgesehenen Ermittlung des Grundstückswerts für Grundstücke, auf denen sich Gebäude auf fremdem Grund und Boden befinden (BFH-Urteil

vom 2. Juli 2004 II R 9/02, BFHE 207, 42, BStBl II 2004, 1039), lässt sich daher auf die Einheitsbewertung von inländischem Grundbesitz nicht übertragen.

**41** d) Das FA hat danach das zu bewertende Gebäude zutreffend zu den Warenhäusern gerechnet; denn es dient dem Betrieb eines Einzelhandelsunternehmens und übertrifft mit seiner Nutzfläche von 1 363 qm den Umfang üblicher Ladengrundstücke (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1282). Eine Abweichung von dieser Gebäudeklassenzuordnung scheidet aus. Die Geschosshöhe geht nicht über die übliche Geschosshöhe in Warenhäusern hinaus und ist weit geringer als die übliche Geschosshöhe von Markt- und Messehallen. Die von der Klägerin geltend gemachten und auf den 1. Januar 1964 umgerechneten durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten vergleichbarer Gebäude weichen nicht um mindestens 50 % von dem Raummeterpreis ab, den das FA der Ermittlung des Gebäudewerts nach Nr. 4.2 der Anlage 15 zugrunde gelegt hat (105 DM) oder der nach der berichtigten Berechnung des FA anzusetzen wäre (110 DM).

**42** Entgegen der Ansicht der Klägerin sind die durchschnittlichen tatsächlichen Herstellungskosten einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Die der Klägerin zustehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug (§ 15 des Umsatzsteuergesetzes) steht dem nicht entgegen; denn diese Berechtigung zählt zu den ungewöhnlichen und persönlichen Verhältnissen i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG, die bei der Einheitsbewertung nicht zu berücksichtigen sind. Der Wert eines Grundstücks ist objektiv zu bestimmen und kann daher nicht von den steuerlichen Verhältnissen des Eigentümers abhängen (ebenso Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10. Juli 1991 XII ZR 109/90, Neue Juristische Wochenschrift 1991, 3036, zur Grundstücksbewertung nach der Wertermittlungsverordnung; Kleiber in Kleiber/Simon, a.a.O., S. 999 Rz 22). Ein Abzug der Umsatzsteuer ist entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht geboten, um einen Vergleich mit den Raummeterpreisen nach den BewRGr zu ermöglichen. Anders als die Klägerin meint enthalten diese Raummeterpreise die Umsatzsteuer, da es im Jahr 1964 aufgrund der Ausgestaltung der Umsatzsteuer als Allphasen-Bruttoumsatzsteuer keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gab und deshalb die entstandene Umsatzsteuer in jedem Fall in die Herstellungskosten eingegangen ist (vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, vor § 1 Rz 1). Aus den von der Klägerin im Schriftsatz vom 29. Dezember 2008 genannten Ausführungen bei Simon/Cors/Troll (Handbuch der Grundstückswertermittlung, 3. Aufl. 1993, B.1 Rz 22 ff.), und den dort in Rz 25 in Bezug genommenen Raummeterpreistabellen (B.4 Rz. 22) ergibt sich nichts anderes. Diese Ausführungen betreffen entgegen dem Vorbringen der Klägerin nicht die Raummeterpreistabellen der BewRGr, sondern die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Bestimmung des Verkehrswerts, und zudem die durch die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug gekennzeichnete aktuelle Rechtslage (ebenso nunmehr Simon in Simon/Cors/Halaczinsky/Teß, Handbuch der Grundstückswertermittlung, 5. Aufl. 2003, S. 17 Rz 17).

**43** Die Klägerin beruft sich zur Begründung ihres Klagebegehrens zu Unrecht auf das Ergebnis des Revisionsverfahrens II R 33/05. Die Klägerin und das seinerzeit zuständige Finanzamt haben sich in diesem Verfahren damit einverstanden erklärt, dass der damals zu bewertende Lebensmittelmarkt der Klägerin zur Gebäudeklasse "Warenhaus" und nicht "Markt- oder Messehalle" zählt und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Gebäudes eine einfache Ausstattung aufweist. Eine Gleichbehandlung besser ausgestatteter Lebensmittelmärkte kann darauf nicht gestützt werden.

**44** Es kann danach auf sich beruhen, ob das FG allein aus den von der Klägerin mitgeteilten Baukosten für das zu bewertende Gebäude und die von ihr ausgewählten weiteren Objekte auf durchschnittliche tatsächliche Herstellungskosten vergleichbarer Gebäude schließen durfte oder ob dies --was aus den vom FA angeführten Gründen näher liegt-- nicht der Fall ist.

**45** Die Berechnung des Raummeterpreises von 105 DM im Einzelnen auf der Grundlage der in Anlage 13 bestimmten Merkmale entspricht im Grundsatz den gesetzlichen Anforderungen und führt jedenfalls nicht zu einem überhöhten Wert. Da die Klägerin insoweit keine Einwendungen erhoben hat, wird von näheren Darlegungen dazu abgesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de