

Urteil vom 18. April 2012, II R 58/10

Bezugsfertigkeit eines zur Vermietung vorgesehenen Bürogebäudes - Berücksichtigung einer Alterswertminderung

BFH II. Senat

BewG § 138 Abs 1 S 2, BewG § 138 Abs 3 S 1, BewG § 145 Abs 1 S 2, BewG § 145 Abs 1 S 3, BewG § 146 Abs 1, BewG § 146 Abs 4 S 1, BewG § 178 Abs 1 S 3

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Oktober 2010, Az: 11 K 1712/08 BG

Leitsätze

Ein neu errichtetes Bürogebäude, das nach seiner Funktion zur Vermietung einzelner, entsprechend den individuellen Bedürfnissen der Mieter gestalteter Büros dienen soll, ist bezugsfertig i.S. von § 146 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 145 Abs. 1 Satz 3 BewG, wenn die für das Gebäude wesentlichen Bestandteile (z.B. Außenwände, Fenster, tragende Innenwände, Estrichböden, Dach, Treppenhaus) fertiggestellt sind und zumindest eine Büroeinheit benutzbar ist.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erhielten mit dem Ableben ihres Vaters am 3. August 2005 eine Beteiligung von 50 % an der U GmbH & Co. KG. Zum Vermögen der U GmbH & Co. KG gehörte ein Grundstück, das mit einem mehrgeschossigen Bürogebäude und einer Tiefgarage bebaut war. Die Gesamtnutzfläche betrug 15 776 qm.
- 2 Das Gebäude war in den Jahren 1992 und 1993 errichtet worden, jedoch zunächst ohne Innenausbau, insbesondere ohne Innenwände, Bodenbeläge, Deckenabhängungen und Sanitäranlagen, um insoweit die Wünsche der Mieter berücksichtigen zu können. Die noch nicht vermieteten Gebäudeteile waren im Jahr 1994 in Brandabschnitte unterteilt. An der jeweiligen Gebäudestelle war eine Betontrennwand mit einer feuersicheren Stahltür gezogen worden. Statische Innenwände waren fertiggestellt und verputzt. Der Estrich war verlegt. Die Innenseiten der Außenwände waren in dem für die Vermietung vorgesehenen Teil verputzt und mit Heizkörpern versehen worden. Die Betondecken befanden sich noch im Rohzustand; angebracht waren die Grundverkabelung mit Verteilerdosen sowie Leuchten, um den potentiellen Mietinteressenten die entsprechenden Räumlichkeiten zeigen zu können. Die Grundleitungen für die Toilettenanlagen sowie für die Be- und Entlüftung des gesamten Gebäudes waren installiert.
- 3 Der Innenausbau wurde in den Jahren 1994 bis 2000 jeweils entsprechend den Bedürfnissen der Mieter gestaltet und durchgeführt. Nach Abschluss des jeweiligen Mietvertrags wurden Trennwände in Leichtbauweise eingezogen, Deckenplatten und Beleuchtungskörper angebracht, Teppichböden verlegt, Steckdosen und Lichtschalter gesetzt, Zwischentüren eingesetzt, Böden und Wände in den Sanitärräumen teilweise mit Fliesen verklebt, Sanitäranlagen installiert, weitere Heizkörper angebracht und an die vorhandenen Grundleitungen angeschlossen, Wände tapeziert und gestrichen. Die ersten Mieter zogen im Jahr 1994 und die letzten Mieter im Jahr 2000 ein.
- 4 Für Zwecke der Erbschaftsteuer stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 14. November 2007, der nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter Vorbehalt der Nachprüfung erging, den Grundbesitzwert für das Grundstück auf den 3. August 2005 auf 22.621.500 € fest. Ausgehend von der Bezugsfertigkeit des Bürogebäudes im Jahr 1994 berücksichtigte das FA eine Alterswertminderung von 5,5 % des Ausgangswertes.
- 5 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 7. Januar 2008 einen geänderten Feststellungsbescheid, in dem der Grundbesitzwert auf 23.340.000 € erhöht wurde. Das FA ging nunmehr davon aus, dass das Bürogebäude erst im Jahr 2000 mit der Erstellung des gesamten Innenausbaus bezugsfertig gewesen und damit nur eine Alterswertminderung von 2,5 % anzusetzen sei. Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.

- 6 Die Klage hatte Erfolg. Das Bürogebäude war nach der Auffassung des Finanzgerichts (FG) bereits im Jahr 1994 bezugsfertig. Der Baukörper einschließlich der Treppenhausbereiche sei vollständig fertiggestellt und mit allen zentralen Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen versehen gewesen. Die ausstehenden Arbeiten im Innenbereich seien aus Sicht eines Mieters geringfügige Baumaßnahmen gewesen, die am gewerblichen Vermietungsmarkt üblich seien und der Benutzbarkeit des Gesamtgebäudes nicht entgegenstünden. Ab dem Jahr 1994 sei das Bürogebäude auch tatsächlich durch Mieter genutzt worden. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 409.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 145 Abs. 1 Satz 3 des Bewertungsgesetzes in der für 2005 geltenden Fassung (BewG).
- 8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Wertminderung wegen Alters des Bürogebäudes für die Zeit ab 1994 anzusetzen ist und deshalb 5,5 % des Ausgangswerts beträgt. Das Bürogebäude war im Jahr 1994 bereits bezugsfertig.
- 11 Nach § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 146 BewG sind bebaute Grundstücke für erbschaftsteuerliche Zwecke in einem vereinfachten Ertragswertverfahren zu bewerten. Dabei ist die Wertminderung wegen Alters des Gebäudes für jedes Jahr, das seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes bis zum Besteuerungszeitpunkt vollendet worden ist, mit 0,5 %, höchstens jedoch mit 25 % des Werts nach § 146 Abs. 2 und 3 BewG (Ausgangswert) zu berücksichtigen (§ 146 Abs. 4 Satz 1 BewG).
- 12 a) Gebäude sind als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend (§ 145 Abs. 1 Satz 3 BewG). Im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit beginnt die Benutzbarkeit der Gebäude (§ 145 Abs. 1 Satz 2 BewG), mit der Folge, dass das Grundstück als bebautes Grundstück anzusehen ist (§ 146 Abs. 1 BewG).
- 13 Die Frage der Bezugsfertigkeit ist nach objektiven Kriterien unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung zu entscheiden (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juli 1980 III R 46/78, BFHE 132, 99, BStBl II 1981, 152, und vom 2. August 1989 II R 148/86, BFH/NV 1990, 523; BFH-Beschluss vom 15. November 1989 II R 138/86, BFH/NV 1990, 622). Ein Gebäude ist bezugsfertig, wenn die wesentlichen Bauarbeiten ausgeführt sind und nur noch unwesentliche Restarbeiten verbleiben (BFH-Urteile in BFHE 132, 99, BStBl II 1981, 152, und vom 29. April 1987 II R 262/83, BFHE 150, 67, BStBl II 1987, 594; BFH-Beschluss vom 9. Dezember 1997 X B 213/96, BFH/NV 1998, 698). Die Bezugsfertigkeit setzt grundsätzlich voraus, dass Fenster und Türen eingebaut, Anschlüsse für Strom- und Wasserversorgung, Heizung sowie sanitäre Einrichtungen vorhanden sind (vgl. BFH-Urteile in BFHE 132, 99, BStBl II 1981, 152, und in BFHE 150, 67, BStBl II 1987, 594, betr. Wohngebäude). Bei einem betrieblich genutzten Gebäude ist von einer Bezugsfertigkeit auszugehen, wenn das Gebäude in seinen wesentlichen Bereichen bestimmungsgemäß für den vorgesehenen Betrieb nutzbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1988 III R 186/83, BFHE 155, 450, BStBl II 1989, 203).
- 14 b) Ein neu errichtetes Bürogebäude, das nach seiner Funktion zur Vermietung einzelner, entsprechend den individuellen Bedürfnissen der Mieter gestalteter Büros dienen soll, ist bezugsfertig i.S. von § 146 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 145 Abs. 1 Satz 3 BewG, wenn es potentiellen Mietern möglich ist, Büroräume zu nutzen. Dies setzt neben der Fertigstellung der für das Gebäude wesentlichen Bestandteile (z.B. Außenwände, Fenster, tragende Innenwände, Estrichböden, Dach, Treppenhaus) voraus, dass zumindest eine Büroeinheit benutzbar ist. Eine Benutzbarkeit liegt vor, wenn die Büroeinheit durch Wände bzw. eingebaute Türen gegenüber dem noch nicht vermieteten Bereich abgegrenzt ist, die Innenwände eingebaut und Heizung, Sanitäreinrichtungen sowie alle notwendigen Grundleitungen für Wasser, Strom, Be- und Entlüftung, Kommunikationsanlagen usw. installiert sind.
- 15 Die Berücksichtigung einer Alterswertminderung i.S. des § 146 Abs. 4 Satz 1 BewG erfordert nicht, dass in einem neu

errichteten, zur Vermietung vorgesehenen Bürogebäude bereits alle Büroeinheiten mietergerecht ausgebaut und benutzbar sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 9. August 1989 X R 77/87, BFHE 158, 51, BStBl II 1991, 132, betr. Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes für ein Wohn- und Geschäftshaus). Durch den pauschalen Abzug von 0,5 % des Ausgangswerts für jedes seit der Bezugsfertigkeit vollendete Jahr soll der Wertminderung des Grundstücks durch die altersbedingten Abnutzungserscheinungen des Gebäudes Rechnung getragen werden (BTDrucks 13/5952, 41). Bei einem Bürogebäude, bei dem der Innenausbau der jeweiligen Büroeinheiten wegen der Anpassung an die Wünsche der zukünftigen Mieter zurückgestellt wird, setzt die Wertminderung schon mit der Abnutzung der bereits fertiggestellten wesentlichen Gebäudebestandteile ein. Auch das Alter des Bürogebäudes bestimmt sich maßgeblich danach, wann die Fertigstellung der wesentlichen Bauteile erfolgt ist. Ist in einem solchermaßen fertiggestellten und für den Innenausbau vorbereiteten Bürogebäude zumindest eine Büroeinheit benutzbar, steht damit zugleich fest, dass auch das Bürogebäude als solches genutzt werden kann. Deshalb ist mit der Fertigstellung einer Büroeinheit die Bezugsfertigkeit des Bürogebäudes i.S. des § 146 Abs. 4 BewG gegeben.

- 16** c) Auch die Finanzverwaltung geht für die Bewertung von Grundstücken für die Erbschaftsteuer für die Zeit ab 1. Januar 2009 davon aus, dass ein Bürogebäude insgesamt als bezugsfertig i.S. des § 178 Abs. 1 Satz 3 BewG in der ab 2009 geltenden Fassung (BewG 2009) anzusehen ist, wenn es nur zum Teil fertiggestellt und der Innenausbau nach den Wünschen der künftigen Nutzer zurückgestellt wird (vgl. R B 178 Abs. 3 Satz 5 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011). Die Regelung zur Bezugsfertigkeit eines Gebäudes in § 178 Abs. 1 Satz 3 BewG 2009 entspricht der Regelung in § 145 Abs. 1 Satz 3 BewG. Es sind deshalb keine Gründe ersichtlich, die hinsichtlich der Bezugsfertigkeit eine unterschiedliche Beurteilung rechtfertigen könnten.
- 17** d) Der Senat weicht mit dieser Entscheidung nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 155, 450, BStBl II 1989, 203 ab. Danach reichte zwar für die Gewährung der sog. Konjunkturzulage nach § 4b des Investitionszulagengesetzes 1975 die Fertigstellung nur eines Teils des Gebäudes nicht aus; es blieb aber ausdrücklich offen, ob bewertungsrechtlich ein bezugsfertiges Gebäude vorlag (BFH-Urteil in BFHE 155, 450, BStBl II 1989, 203, unter 4.).
- 18** e) Im Streitfall hat das FG die Alterswertminderung zutreffend für die Zeit ab 1994 berücksichtigt. Nach den insoweit nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG wurden mehrere Büroeinheiten ab 1994 durch Mieter tatsächlich genutzt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de