

Urteil vom 30. Januar 2019, II R 26/17

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.01.2019 II R 19/16 - Bewertungsrechtlicher Abschlag wegen Abbruchverpflichtung für Gebäude auf fremdem Grund und Boden

ECLI:DE:BFH:2019:U.300119.IIR26.17.0

BFH II. Senat

BewG § 94 Abs 3 S 3 Halbs 1, BewG § 94 Abs 3 S 3 Halbs 1, BewG § 76, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Hamburg, 22. März 2017, Az: 3 K 287/14

Leitsätze

1. Eine unbedingte Abbruchverpflichtung besteht, wenn der Mieter nach den vertraglichen Vereinbarungen bei Beendigung des Mietvertrags grundsätzlich zum entschädigungslosen Abbruch der von ihm errichteten Gebäude verpflichtet ist und er nur in bestimmten Fällen eine Entschädigung für die Gebäude erhält.
2. Eine Entschädigungsregelung lässt die Abbruchverpflichtung nicht entfallen, wenn die Erfüllung der Entschädigungsvoraussetzungen von dem Verhalten des Vermieters oder von Dritten abhängig ist.
3. Lassen sich konkrete Tatsachen für die Vorausschbarkeit des Nichtabbruchs von Gebäuden, die auf fremdem Grund und Boden errichtet wurden, nicht hinreichend sicher feststellen, bleibt es bei dem in § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG vorgesehenen Grundsatz, dass der Abschlag wegen Abbruchverpflichtung zu gewähren ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 23. März 2017 3 K 287/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt die industrielle Produktion von Lebensmitteln. Für diese Zwecke mietete sie ein Grundstück an und errichtete dort verschiedene Betriebsgebäude. Vermieterin war zunächst die V und später die ... (Vermieterin).
- 2 Der Mietvertrag wurde 1968 geschlossen und lief bis 1977. Ihm wurden die damals gültigen AVB zu Grunde gelegt. Durch zwei Nachträge wurde er über das ursprüngliche Vertragsende hinaus zunächst bis 1987 und später bis 2017 verlängert. Für die Nachträge galten die jeweils aktuellen AVB. Der Mietzins wurde bis auf zuletzt ca. 3,65 DM/qm p.a. angehoben.
- 3 Mit zeitlichem Vorlauf zu dem ursprünglich vereinbarten Ende des Mietvertrags im Jahr 2017 nahmen die Klägerin und die Vermieterin Verhandlungen über dessen Fortführung auf. U.a. sollte der Mietzins auf einen Betrag bis zu 6 € pro Quadratmeter erhöht werden. Zudem erwog die Klägerin eine Umsiedlung.
- 4 Mit der neunten Nachschrift zum Mietvertrag, die am 28. Dezember 2012 von der Klägerin und am 7. Januar 2013 von der Vermieterin unterzeichnet wurde, verlängerten die Vertragsbeteiligten den Mietvertrag bis 2042. Neben der Anmietung von zusätzlichen Flächen wurden eine Nachzahlung auf den ursprünglichen Mietzins für die Jahre 2007

bis 2012 und eine Staffelmiete für die Zeit ab 1. Januar 2013 vereinbart. Außerdem wurden dem Mietvertrag die AVB 2002 zu Grunde gelegt.

- 5 Die AVB 2002 regelten, dass mangels einer anderweitigen vertraglichen Absprache die von der Klägerin errichteten Bauwerke und Anlagen nur zur Nutzung während der Mietzeit mit dem Grund und Boden verbunden werden und sie einem vorübergehenden Zweck i.S. des § 95 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) dienen (Ziffer 4.4 AVB 2002).
- 6 Die Vermieterin war berechtigt, das Mietverhältnis vor Vertragsablauf mit einer Frist von 24 Monaten außerordentlich zu kündigen, wenn sie es für im Einzelnen festgelegte Belange benötigt (Ziffer 19.2.1 AVB 2002). Eine stillschweigende Verlängerung des Mietverhältnisses nach Ablauf der Mietzeit wurde ausgeschlossen (Ziffer 19.3 AVB 2002).
- 7 Der Klägerin wurde zudem --ergänzend zu Ziffer 19 AVB 2002 (Kündigung)-- ein außerordentliches Kündigungsrecht mit einer Frist von 12 Monaten eingeräumt, falls sie ihren Geschäftsbetrieb ganz oder teilweise aufgeben oder verlagern sollte (Ziffer 6.8 der neunten Nachschrift zum Mietvertrag). Eine Entschädigung war in diesem Fall nicht zu zahlen. Bei einer Anschlussverwertung des Mietobjekts sollte die Vermieterin die Interessen der Klägerin bezüglich eines möglichen Verkaufs ihrer Gebäude und Anlagen berücksichtigen, soweit dies nicht den eigenen Interessen der Vermieterin zuwiderläuft.
- 8 Die Klägerin sollte --von der Vereinbarung in Ziffer 6.8 der neunten Nachschrift zum Mietvertrag abgesehen-- eine Entschädigung erhalten, wenn das Mietverhältnis durch eine außerordentliche Kündigung beendet wird oder die Vermieterin der Klägerin das Grundstück nach Ablauf des auf mehr als 15 Jahre abgeschlossenen Vertrags aus den für die außerordentliche Kündigung geltenden Gründen nicht weiterhin zur Nutzung überlassen kann (Ziffer 20.1 AVB 2002). Die Entschädigung sollte für die mit Zustimmung der Vermieterin vertragsmäßig von der Klägerin errichteten Bauwerke und Anlagen gewährt werden und sich nach den Verkehrswerten der auf der herauszugebenden Mietfläche vorhandenen mieter eigenen Bauwerke bemessen. Bei der Ermittlung der Verkehrswerte der Bauwerke war --unabhängig von der Restlaufzeit des Mietvertrags-- auf deren technische bzw. wirtschaftliche Restnutzungsdauer abzustellen (Ziffer 20.1 AVB 2002).
- 9 Als Ergänzung zur Entschädigungsregelung bei außerordentlicher Kündigung und Nichtverlängerung eines langfristigen Vertrags (Ziffer 20 AVB 2002) wurde in Ziffer 6.9 der neunten Nachschrift zum Mietvertrag bestimmt, dass sich die Vertragspartner bis spätestens zwei Jahre vor Ablauf des festgelegten Vertragszeitraums verständigen, ob eine Vertragsverlängerung erfolgen soll. Sollte das Vertragsverhältnis mit Ablauf des Vertragszeitraums aus Gründen enden, die von der Vermieterin zu vertreten sind, sollte die Klägerin eine Entschädigung erhalten, die von der Vermieterin oder dem Nachfolgemmieter zu leisten war (Ziffer 6.9 der neunten Nachschrift zum Mietvertrag). Die Vermieterin, die Klägerin und ggf. ein Nachfolgemmieter sollten sich bis spätestens ein Jahr vor Ablauf des Vertragszeitraums über die Gebäude und Anlagen einigen, die auf dem Mietobjekt verbleiben können und daher nicht von der vereinbarten Räumungspflicht erfasst sind. Für diese Gebäude hatte der Entschädigungsverpflichtete eine Entschädigung unter Gegenrechnung der entfallenden Räumungskosten zu zahlen.
- 10 Die Klägerin hatte bei Beendigung des Mietverhältnisses das Mietobjekt zu räumen und in einwandfreiem Zustand zurückzugeben (Ziffer 21.1 AVB 2002). Sie war verpflichtet, es von den in ihrem Eigentum stehenden Bauwerken und Anlagen restlos ober- und unterirdisch auf ihre Kosten --soweit nicht die Bestimmung in Ziffer 20.1 AVB 2002 Anwendung findet-- ohne Entschädigung freizumachen (Ziffer 21.1 AVB 2002).
- 11 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mehrere Bescheide zum Einheitswert auf den 1. Januar 2013 für die Gebäude der Klägerin erlassen hatte, stellte er mit Änderungsbescheid vom 30. Juli 2014 den Einheitswert mit 4.338.900 DM/2.218.444 € fest. Bei der Bewertung der Gebäude wurden Abschläge wegen einer Abbruchverpflichtung nach § 94 Abs. 3 Satz 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) --abweichend von der Sachbehandlung in den vorhergehenden Bescheiden-- nicht mehr berücksichtigt. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und hob den geänderten Einheitswertbescheid auf den 1. Januar 2013 vom 30. Juli 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 2014 auf. Es liege eine gesetzliche und eine vertragliche Verpflichtung der Klägerin i.S. des § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG zum Abbruch der Gebäude bei Mietvertragsende vor. Dabei handle es sich um eine unbedingte, d.h. nicht abdingbare und nicht einseitig abwendbare Verpflichtung. Der Nichtabbruch sei auch nicht voraussehbar gewesen i.S. des § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 BewG. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1064 veröffentlicht.

- 13 Mit seiner Revision macht das FA eine Verletzung von § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG und § 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.
- 14 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Bewertung der auf dem gemieteten Grundstück errichteten Gebäude zum 1. Januar 2013 Abschläge wegen einer Abbruchverpflichtung nach § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG zu berücksichtigen waren.
- 17 1. Nach § 94 Abs. 3 Satz 1 BewG erfolgt die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden nach § 76 BewG. Ist vereinbart, dass das Gebäude nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit abzurechen ist, so ist dieser Umstand durch einen entsprechenden Abschlag zu berücksichtigen; der Abschlag unterbleibt, wenn vorauszusehen ist, dass das Gebäude trotz der Verpflichtung nicht abgebrochen werden wird (§ 94 Abs. 3 Satz 3 BewG).
- 18 a) Voraussetzung für die Gewährung des Abschlags ist, dass am Stichtag eine Abbruchverpflichtung eindeutig und unbedingt besteht. Eine solche Verpflichtung kann sich bei vermieteten oder verpachteten Grundstücken aus der Rückgabepflicht nach § 546 BGB i.d.F. ab 2002 (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 26. April 1994 XI ZR 97/93, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1994, 847, zu § 556 BGB a.F.) oder aus einer gesonderten vertraglichen Vereinbarung ergeben.
- 19 aa) Eine vertraglich vereinbarte Abbruchverpflichtung ist eindeutig und unbedingt, wenn die Vereinbarungen nach ihrem Wortlaut dem Mieter oder Pächter bei Beendigung des Miet- oder Pachtverhältnisses keine andere Wahl lassen, als die Gebäude abzureißen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Juli 1981 III R 97/79, BFHE 134, 51, BStBl II 1981, 759, unter 1.). Sind Gebäude, die auf fremdem Grund und Boden nur für die Dauer des Miet- oder Pachtverhältnisses errichtet sind, aufgrund ausdrücklicher Vereinbarung nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit zu entfernen, steht das Vorliegen einer vertraglichen Abbruchverpflichtung außer Zweifel (vgl. BFH-Urteil vom 3. Juli 1981 III R 102/80, BFHE 134, 48, BStBl II 1981, 764, unter 1.a). Vertragliche Gestaltungen hingegen, die Zweifel an dem Bestehen einer solchen Verpflichtung aufkommen lassen oder die Verpflichtung einschränken oder die es dem Mieter oder Pächter bei Beendigung des Vertrags im Ergebnis freistellen, das nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtete Gebäude entweder abzurechen oder durch Stehenlassen und Zeitablauf in das Eigentum des Vermieters oder Verpächters übergehen zu lassen, beinhalten keine Abbruchverpflichtung i.S. des § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG (BFH-Urteil in BFHE 134, 51, BStBl II 1981, 759, unter 1.).
- 20 bb) Eine Abbruchverpflichtung besteht, wenn sie der Mieter oder Pächter nach den vertraglichen Vereinbarungen nicht einseitig abwenden kann (vgl. BFH-Urteil vom 14. Oktober 1992 II R 110/89, BFH/NV 1993, 86, unter II.a). Er kann sie u.a. dann nicht einseitig abwenden, wenn der Vermieter oder Verpächter ein Wahlrecht hat, bei Vertragsende anstatt des Abbruchs die Gebäude gegen Entschädigung zu übernehmen. Wenn der Vermieter oder Verpächter die Gebäude (gegen Entschädigung) übernimmt, so ist das seine freie Entscheidung, auf welche der Mieter oder Pächter mit rechtlichen Mitteln nicht einwirken kann. Die am Bewertungsstichtag bestehende tatsächliche Unsicherheit darüber, ob der Vermieter oder Verpächter von seinem Wahlrecht Gebrauch macht, beseitigt die rechtlich bestehende Abbruchverpflichtung des Mieters oder Pächters nicht (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 1990 II R 186/87, BFHE 162, 378, BStBl II 1991, 61, unter II.1.).
- 21 cc) Eine unbedingte Abbruchverpflichtung besteht, wenn der Mieter nach den vertraglichen Vereinbarungen bei Beendigung des Mietvertrags grundsätzlich zum entschädigungslosen Abbruch der von ihm errichteten Gebäude verpflichtet ist und er nur in bestimmten Fällen eine Entschädigung für die Gebäude erhält. Die mit der Abbruchverpflichtung verbundene Wertminderung der Gebäude wird bei einer solchen Vertragsgestaltung --entgegen der Auffassung des FA-- gerade nicht in allen Fällen der Vertragsbeendigung durch eine Entschädigung ausgeglichen. Das Bestehen einer unbedingten Abbruchverpflichtung kann nicht allein deshalb verneint werden, weil der Eintritt einer tatsächlichen Wertminderung am Ende der Vertragslaufzeit wegen der möglichen Gewährung einer Entschädigung nicht feststeht.

- 22 dd) Eine Entschädigungsregelung lässt die Abbruchverpflichtung nicht entfallen, wenn die Erfüllung der Entschädigungsvoraussetzungen von dem Verhalten des Vermieters oder von Dritten abhängig ist. Die Abbruchverpflichtung ist als stärkster Eingriff vorrangig zu berücksichtigen. Sie beeinträchtigt den Wert der Gebäudesubstanz selbst. Der die Grundstücksbewertung beherrschende Grundsatz des gemeinen Werts gebietet es, bei mehreren unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten den stärksten Eingriff vorrangig zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1986 II R 217/82, BFHE 146, 174, BStBl II 1986, 449).
- 23 b) Der Abschlag nach § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG ist zu versagen, wenn im Feststellungszeitpunkt trotz entsprechender Abbruchverpflichtung der Nichtabbruch der Gebäude voraussehbar ist. Es muss konkrete Anhaltspunkte dafür geben, dass es nicht zum Abbruch kommt.
- 24 aa) Für die Prognoseentscheidung ist maßgebend auf das Verhalten der Vertragsbeteiligten abzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 86, unter II.b). Auch das Verhalten von Beteiligten vergleichbarer Miet- oder Pachtverhältnisse kann bei der Prognoseentscheidung über die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs berücksichtigt werden.
- 25 bb) Wird ein Miet- oder Pachtvertrag trotz wiederholter Kündigungsmöglichkeit stillschweigend über einen Zeitraum von 25 Jahren verlängert, spricht dies dafür, dass die Abbruchverpflichtung des Mieters oder Pächters nicht oder zumindest nicht innerhalb der üblichen Lebensdauer der errichteten Anlagen realisiert wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 162, 378, BStBl II 1991, 61, unter II.2., und in BFH/NV 1993, 86, unter II.b). Das Gleiche gilt, wenn ein Miet- oder Pachtverhältnis ausdrücklich mehrmals im Anschluss an den vorhergehenden Vertrag ohne grundsätzliche Änderungen der Vertragsbedingungen verlängert wird und hierdurch eine lange Gesamtdauer entsteht.
- 26 cc) Haben sich die Verhältnisse zum Feststellungszeitpunkt in Bezug auf das Grundstück oder die Gebäude im Vergleich zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits in wesentlicher Weise geändert, sind diese Änderungen in die Abwägung einzubeziehen. Eine wesentliche Änderung, die auf einen Gebäudeabbruch hindeutet, kann vorliegen, wenn ein Grundstück einer anderen Nutzung zugeführt werden soll oder ein vorhandenes Gebäude nicht mehr den technischen Anforderungen entspricht.
- 27 dd) Die Versagung des Abschlags ist dagegen nicht bereits deshalb gerechtfertigt, weil die bloße Möglichkeit oder eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht, die Abbruchverpflichtung werde nicht realisiert. Erwägungen allgemeiner Art über die Behandlung bei Miet- oder Pachtverhältnissen in ähnlichen Fällen reichen ebenfalls nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 3. März 1972 III R 136/71, BFHE 106, 570, BStBl II 1972, 896, unter II.2.). Selbst eine von vornherein vereinbarte lange Laufzeit des Miet- oder Pachtvertrags führt für sich allein genommen nicht dazu, dass der Nichtabbruch konkret voraussehbar ist; denn eine Abbruchverpflichtung nach § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG ist --unabhängig von der Laufzeit des Miet- oder Pachtvertrags-- stets zu dessen Ende vereinbart. Ebenso muss die bloße Möglichkeit, der Mietvertrag werde vor seinem Ablauf durch Verlängerung über seine Laufzeit hinaus weiter fortgeführt, als künftiges ungewisses Ereignis für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs außer Betracht bleiben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 146, 174, BStBl II 1986, 449, unter 2.). Dies gilt auch für zukünftige Entwicklungen, die Veränderungen nach sich ziehen können, wie z.B. veränderte technische Anforderungen oder andere Nutzungsanforderungen an ein Grundstück; denn diese sind über einen längeren Zeitraum nicht abschätzbar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 146, 174, BStBl II 1986, 449, unter 2.).
- 28 ee) Die Voraussetzungen für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs sind von Amts wegen zu erforschen, wobei die Beteiligten heranzuziehen sind (§§ 88 Abs. 1, 90 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--, § 76 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO). Die Beteiligten haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO, § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO).
- 29 Kann der entscheidungserhebliche Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden, ist unter Anwendung der Regeln über die Feststellungslast (objektive Beweislast) zu entscheiden, zu wessen Lasten die Nichterweislichkeit von maßgeblichen Tatsachen geht. Der Steuerpflichtige trägt nach ständiger Rechtsprechung die Feststellungslast (objektive Beweislast) für diejenigen Tatsachen, die den Steueranspruch einschränken (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 X R 33/11, BFH/NV 2014, 693, Rz 37). Die objektive Beweislast für Tatsachen, die eine Steuerbegünstigung aufheben, trägt die Finanzbehörde. Ausgehend davon trägt der Mieter oder Pächter des Grundstücks die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer Abbruchverpflichtung nach § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG des auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäudes erforderlich sind. Die Finanzbehörde trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die den Nichtabbruch des Gebäudes bei Vertragsende

voraussehbar machen. Lassen sich konkrete Tatsachen für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs nicht hinreichend sicher feststellen, bleibt es bei dem in § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG vorgesehenen Grundsatz, dass der Abschlag zu gewähren ist.

- 30** 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG durch Auslegung der neunten Nachschrift zum Mietvertrag und der AVB 2002 sowie der Würdigung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass eine unbedingte Abbruchverpflichtung besteht und im Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2013 nicht konkret voraussehbar gewesen ist, dass die von der Klägerin errichteten Gebäude am Ende der Vertragslaufzeit nicht abgebrochen werden müssen.
- 31** a) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat. Dagegen ist die rechtliche Einordnung des von den Vertragspartnern Gewollten am Maßstab der jeweils einschlägigen Normen für das Revisionsgericht nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern in vollem Umfang nachprüfbar Rechtsanwendung. Die Bindung an die vom FG getroffenen Feststellungen entfällt, wenn in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht wurden (§ 118 Abs. 2 Halbsatz 2 FGO; BFH-Urteil vom 17. Mai 2017 II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966, Rz 26 f.).
- 32** b) Die Würdigung des FG, dass eine unbedingte Abbruchverpflichtung der Klägerin am Ende der Vertragslaufzeit besteht, ist zutreffend.
- 33** aa) Das FG hat die neunte Nachschrift zum Mietvertrag und die AVB 2002 ausgelegt und ist zu dem Schluss gekommen, sowohl für den Standardfall der Vertragsbeendigung am Ende von dessen vereinbarter Laufzeit als auch für die vertraglich geregelten Sonderfälle liege eine gesetzliche und eine vertragliche Verpflichtung der Klägerin i.S. des § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG zum Abbruch der Gebäude auf ihre Kosten vor. Dabei handle es sich um eine unbedingte, d.h. nicht abdingbare und nicht einseitig abwendbare Verpflichtung i.S. der Rechtsprechung des BFH.
- 34** Unberührt bleibe die unbedingte Abbruchverpflichtung bei Vertragsablauf durch die vorsorgliche vertragliche Bestimmung in Ziffer 6.9 der neunten Nachschrift zum Mietvertrag als Ergänzung zu Ziffer 20.1 AVB 2002, dass die Vertragsparteien sich bis spätestens zwei Jahre vor Vertragsablauf verständigen würden, ob eine Vertragsverlängerung erfolgen solle. Derartige Absprachen seien üblich, sachgerecht und insbesondere auch erforderlich, da eine stillschweigende Vertragsverlängerung nach den AVB 2002 ausdrücklich ausgeschlossen gewesen sei.
- 35** Die durch die Klägerin unabdingbare Abbruchverpflichtung werde nicht dadurch berührt, dass die Vermieterin in den vertraglich vorgesehenen Sonderfällen auf den Abbruch der Gebäude verzichten könne. Im Sonderfall der außerordentlichen Kündigung der Klägerin wegen Geschäftsaufgabe oder -verlagerung könne zwar die Vermieterin bei einer Anschlussverwertung des Mietobjekts die Interessen der Klägerin hinsichtlich eines Verkaufs der Gebäude berücksichtigen, soweit dies nicht den Interessen der Vermieterin zuwiderlaufe. Aber auch insoweit könne die Klägerin die Abbruchverpflichtung und den drohenden Wertverlust der Gebäude nicht abbedingen. Anders als bei einem echten Wahlrecht verbleibe ein Risiko bei der Klägerin, ob ein Nachmieter gefunden werde, der zur Übernahme der Gebäude bereit sei und in Kenntnis der Abbruchverpflichtung einen Kaufpreis für die Gebäude zahle. Letztlich entscheide die Vermieterin über die Auswahl des Nachmieters unter Berücksichtigung ihrer eigenen Interessen. Auch der Nachmieter sei dann mit der Abbruchverpflichtung belastet.
- 36** Ähnlich sei die Situation, wenn die Klägerin im Sonderfall ihrer Geschäftsaufgabe oder Verlagerung anstelle einer außerordentlichen Kündigung sogleich einen Nachmieter vorschlagen könne. Diesen könne die Vermieterin aus wichtigen Gründen ohne Einfluss der Klägerin ablehnen.
- 37** Die Klägerin könne auch bei einer außerordentlichen Kündigung der Vermieterin aus von dieser zu vertretenden Gründen die Abbruchverpflichtung nicht abwenden. Selbst in diesem Fall entscheide die Vermieterin über ihre notwendige außerordentliche Kündigung und ein eventuelles Einverständnis mit einem möglichen Verbleib bestimmter Gebäude, letzterenfalls unter Gegenrechnung ersparter Räumungskosten. Die Tatsache, dass sich die Vermieterin in bestimmten Sonderfällen --wie z.B. der außerordentlichen Kündigung aus von ihr zu vertretenden Gründen-- verpflichtet habe, der Klägerin eine Entschädigung zu zahlen, spreche nicht gegen die Unabdingbarkeit der Abbruchverpflichtung. Denn die Klägerin habe keinen Einfluss auf die Entscheidung der Vermieterin. Am

Stichtag bestehe für die Klägerin die Unsicherheit, ob die Vermieterin von der Entschädigungsregelung Gebrauch machen würde. Zudem habe die Klägerin kein Wahlrecht. Ihre Abbruchverpflichtung bestehe auch im Fall der Entschädigung. Falls die Klägerin ihrer Abbruchverpflichtung nicht nachkomme, veranlasse die Vermieterin den Abbruch auf Kosten der Klägerin.

- 38** bb) Diese Würdigung des FG ist nachvollziehbar und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass sowohl im Fall des Auslaufens des Vertrags an seinem regulären Ende als auch in den Sonderfällen der durch die Klägerin oder durch die Vermieterin zu vertretenden außerordentlichen Vertragsbeendigung grundsätzlich eine Abbruchverpflichtung der Klägerin besteht, auf die als stärkster Eingriff --neben der Gewährung einer möglichen Entschädigung für die vorhandenen Gebäude-- abzustellen ist. Es hat daher § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG im Sinne der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH angewendet.
- 39** cc) Zulässige und begründete Revisionsrügen gegen die Würdigung des FG hat das FA nicht erhoben. Das FG hat § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht verletzt.
- 40** (1) Die einen Verfahrensfehler begründende Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zu Grunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die Entscheidung darauf beruhen kann (BFH-Beschluss vom 19. September 2012 III B 53/12, BFH/NV 2013, 62, Rz 3). Das FG muss nur entscheidungserhebliche Tatsachen berücksichtigen und in seine Würdigung einbeziehen.
- 41** (2) Im Streitfall hat das FG keine entscheidungserheblichen Tatsachen unberücksichtigt gelassen. Das FA ist zwar der Auffassung, aus den Feststellungen des FG sei nicht ersichtlich, ob die Vermieterin die Gebäude tatsächlich abreißen lasse. Die Klägerin könne sich daher faktisch aussuchen, ob sie die Gebäude abreißen wolle oder nicht. Ob die Gebäude von der Vermieterin abgerissen würden, sei im FG-Verfahren nicht geklärt worden. Hierauf kommt es aber für das Bestehen einer unbedingten Abbruchverpflichtung nicht an. Das FG hat vielmehr nach den BFH-Urteilen in BFHE 146, 174, BStBl II 1986, 449 und in BFHE 162, 378, BStBl II 1991, 61 zutreffend entschieden, für das Vorliegen einer unbedingten Abbruchverpflichtung i.S. des § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG komme es nicht auf die Möglichkeit an, dass die Vermieterin in besonderen Fällen die Gebäude bestehen lassen und gegen Entschädigung übernehmen könne. Denn dabei handelt es sich um die freie Entscheidung der Vermieterin, auf welche die Klägerin nicht einwirken kann. Entgegen der Auffassung des FA beseitigt eine Entschädigungsregelung, deren Anwendung vom Verhalten der Vermieterin oder eines potentiellen Nachmieters abhängt und daher für die Klägerin am Stichtag ungewiss ist, nicht die vertraglich vereinbarte unbedingte Abbruchverpflichtung der Klägerin.
- 42** Im Übrigen greift die Entschädigungsregelung nicht in allen Fällen der Vertragsbeendigung. Eine Entschädigung ist u.a. nicht vorgesehen, wenn der Mietvertrag nach Ablauf der fest vereinbarten Zeit endet und die Nichtverlängerung des Mietverhältnisses auf Gründen beruht, die im Verantwortungsbereich der Klägerin liegen. Die Entschädigungsregelung in Ziffer 20 AVB 2002 i.V.m. Ziffer 6.9 der neunten Nachschrift zum Mietvertrag gleicht die mit der Abbruchverpflichtung verbundene wirtschaftliche Belastung der Klägerin nicht in vollem Umfang aus.
- 43** Eine unbedingte Abbruchverpflichtung ist auch nicht deshalb zu verneinen, weil Sachverhaltsgestaltungen möglich sind, in denen die Klägerin die Beendigung des Mietvertrags zu vertreten hat und sie damit Einfluss auf das Entstehen der Abbruchverpflichtung nimmt. Die Verpflichtung zum Abbruch der Gebäude ist durch die Bezugnahme auf Ziffer 21.1 AVB 2002 eindeutig vereinbart. Sie entfällt nicht dadurch, dass es Fälle geben kann, bei denen die Verpflichtung zum Abbruch der Gebäude durch ein Verhalten der Klägerin ausgelöst wird.
- 44** c) Die tatrichterliche Würdigung des FG, im Feststellungszeitpunkt sei nicht konkret voraussehbar gewesen, dass es trotz der Abbruchverpflichtung nicht zum Abbruch der Gebäude komme, ist im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG ist von folgenden Erwägungen ausgegangen:
- 45** aa) Stillschweigende Vertragsverlängerungen, die auf einen voraussehbaren Nichtabbruch der Gebäude hindeuten könnten, seien im Streitfall nicht vorgekommen; sie seien vielmehr ausdrücklich ausgeschlossen gewesen. Die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs der Gebäude ergebe sich auch nicht aus Erwägungen allgemeiner Art zur bisherigen Behandlung des Mietverhältnisses mit der Klägerin und vergleichbarer Mietverhältnisse, wie z.B. eine fördernde Mietpreispolitik gegenüber der Klägerin und anderen Mietern mit den früheren Mietpreiseinigungen und Vertragsverlängerungen oder die Erfahrung der Klägerin im Zusammenhang mit der entschädigungslosen Räumung einer Immobilie aufgrund eines wachstumsbedingten Standortwechsels.

- 46 bb) Aus vorangegangenen Vertragsverlängerungen und der sich daraus bisher ergebenden Gesamtlaufzeit könne nicht mehr auf den zukünftigen Verlauf geschlossen werden, wenn inzwischen neu eingetretene Umstände zu berücksichtigen seien. Eine neue Situation bestehe im Streitfall seit der Übertragung der Grundstücke nebst Mietverhältnissen ab 2006 auf die rechtlich selbständige Vermieterin und deren gesetzlicher Verpflichtung zur "Wirtschaftsführung nach kaufmännischen Grundsätzen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten". Der Wandel der Mietpreispolitik aufgrund der Wirtschaftsführung der Vermieterin habe sich bereits gezeigt in der bei der Vertragsverlängerung geforderten Erhöhung der Miete und in den mehrjährigen Verhandlungen mit einer großen Anzahl an Gesprächen vor der Einigung zum Jahreswechsel 2012/2013. Die Klägerin habe deshalb eine Umsiedlung erwogen. Auch wenn letztlich eine Einigung erzielt worden sei, bleibe es bei einer deutlichen Unsicherheit für die Zukunft bezüglich ergebnisoffener, marktorientierter und deshalb möglicherweise schwieriger Verhandlungen. Vor diesem Hintergrund bleibe der Nichtabbruch der Gebäude künftig ungewiss.
- 47 cc) Außerdem bestehe eine Ungewissheit des Ausgangs zukünftiger marktorientierter Verhandlungen mit Rücksicht auf das mehr ins öffentliche Bewusstsein gerückte unionsrechtliche Verbot staatlicher Beihilfen. Auch deshalb schreibe die Vermieterin nunmehr freiwerdende Grundstücke aus und orientiere sich auch bei Verlängerungsverhandlungen an den derzeit in ungewisser Höhe steigenden Marktpreisen. Bei Verträgen mit noch langer Laufzeit --im Streitfall mehr als 29 Jahre-- sei keine Prognose über die Umsetzung oder Abwendung der Abbruchverpflichtung möglich.
- 48 dd) Gegen die Voraussehbarkeit eines Nichtabbruchs spreche zudem insbesondere die Unvorhersehbarkeit technischer und wirtschaftlicher Entwicklungen, die während einer langen Restlaufzeit das Verhalten der einen oder anderen Vertragspartei entscheidend beeinflussen könnten. Die gemieteten Flächen und die darauf errichteten Gebäude könnten wachstumsbedingt zu klein, zu groß oder ökonomisch nicht mehr nutzbar werden. Dies gelte insbesondere für die im Streitfall zu hochspezialisierter Produktion kleinteilig ausgestalteten, weitgehend älteren Gebäude auf bereits logistisch beengter Fläche. Der neue Bürobau sei in die Abwägung nicht einzubeziehen, da über dessen Errichtung erst nach dem Stichtag 1. Januar 2013 entschieden worden sei.
- 49 ee) Schließlich könnten zwar die vertraglich geregelten Sonderfälle auf den ersten Blick für eine weitere Verlängerung des Mietvertrags sprechen. Allerdings würden sie über ihren Regelungsgehalt hinaus keinen generellen Umkehrschluss auf Vertragsverlängerungen in der Zukunft erlauben, da die Umstände bei Vertragsschluss im Hinblick auf die Mietpreise und die kaufmännische Verhandlungsführung der Vermieterin nunmehr anders seien als in der Vergangenheit. Zudem sei der Eintritt der Sonderfälle zum Stichtag nicht voraussehbar und die Frage einer möglichen Anschlussverwendung der Gebäude nach Vertragsbeendigung für die Klägerin ungewiss. Nach einer amtlichen Auskunft komme es in der Praxis so gut wie nie vor, dass Gebäude weiterverwendet würden, wenn die Vermieterin mittels außerordentlicher Kündigung oder Nichtverlängerung des Mietvertrags ein anderes Interesse verfolge.
- 50 d) Der Vortrag des FA, die Feststellungen und Gewichtung der entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnisse durch das FG seien weder verstandesmäßig einsichtig noch logisch und das FG gehe in materiell-rechtlicher Hinsicht von Grundsätzen aus, die der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 BewG nicht entsprechen würden, begründet keine Verletzung von § 96 Abs. 1 FGO.
- 51 aa) Das FG hat die im Verfahren vorgebrachten Argumente gewürdigt und seiner Entscheidung zu Grunde gelegt. Es ist zu der Auffassung gelangt, dass keine der vorgetragenen Tatsachen den Schluss zulässt, der Nichtabbruch der Gebäude am Ende der Vertragslaufzeit im Jahr 2042 sei zum Stichtag am 1. Januar 2013 konkret voraussehbar gewesen. Diese Würdigung des FG ist zumindest möglich.
- 52 Das FG hat sich an den von der Rechtsprechung entwickelten Indizien (z.B. keine stillschweigende Vertragsverlängerung, kein Rückschluss aus Vertragsverlängerungen in der Vergangenheit für solche in der Zukunft aufgrund veränderter Umstände, keine Heranziehung allgemeiner Erwägungen aus anderen Mietverhältnissen, Ungewissheit des Abbruchs der Gebäude am Vertragsende bei noch langer Laufzeit des Vertrags, Unvorhersehbarkeit künftiger technischer und wirtschaftlicher Entwicklungen, Gesamtdauer des Vertrags von 74 Jahren wegen dreimaliger Verlängerung) orientiert. Dass es dabei ein einzelnes Indiz, die Unvorhersehbarkeit technischer und wirtschaftlicher Entwicklungen für die Nichtvoraussehbarkeit des Abbruchs gewichtete, wohingegen die bisherige BFH-Rechtsprechung (vgl. Urteil in BFHE 146, 174, BStBl II 1986, 449, unter 2.) zukünftige Entwicklungen als ungewisse Ereignisse ansah und in der Abwägung deshalb unberücksichtigt ließ, macht die Gesamtwürdigung aller Indizien nicht denklogisch falsch. Sie ist vielmehr vertretbar.
- 53 Auch die insgesamt lange Vertragslaufzeit von 74 Jahren hat das FG in seine Überlegungen eingestellt. Dass es

inhaltlich hieraus nicht die vom FA gewünschte Schlussfolgerung --die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs-- gezogen hat, reicht für eine Verletzung von § 96 Abs. 1 FGO nicht aus.

- 54** bb) Tatsachen, die für die Bejahung der konkreten Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs sprechen, hat das FG nicht festgestellt. Das FA, das --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- dafür die Feststellungslast trägt, hat ebenfalls solche konkreten Tatsachen nicht vorgetragen. Die Nichterweislichkeit von Tatsachen, die den Nichtabbruch voraussehbar machen, geht in einem solchen Fall zu Lasten des FA. Es verbleibt daher bei dem gesetzlich vorgesehenen Grundfall, dass der Abschlag zu gewähren ist.
- 55** 3. Die Höhe der gewährten Abschläge für die einzelnen Gebäude wurde nach den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen (vgl. BFH-Urteil vom 3. Juli 1981 III R 53/79, BFHE 134, 41, BStBl II 1981, 761) ermittelt und ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Für das aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts vom 10. April 2018 1 BvL 11/14 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2018, 403) auslaufende Recht der Einheitsbewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, die --wie im Streitfall-- im Sachwertverfahren zu bewerten und nach dem 31. Dezember 1963 fertiggestellt worden sind, hält der Senat an der vorgenannten Rechtsprechung fest.
- 56** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de