Urteil vom 22. Juli 2020, II R 37/17

Zur temporären Nutzung aufgestellte Container sind bewertungsrechtlich kein Gebäude

ECLI:DE:BFH:2020:U.220720.IIR37.17.0

BFH II. Senat

BewG § 68 Abs 1 Nr 1, BewG § 70 Abs 3

vorgehend FG Hamburg, 27. April 2017, Az: 3 K 95/15

Leitsätze

Container, die nicht auf einem eigenen Fundament ruhen, sind bewertungsrechtlich kein Gebäude, wenn sie lediglich für eine vorübergehende Nutzung aufgestellt sind und nach Wegfall des nur zeitweise bestehenden Raumbedarfs wieder entfernt werden sollen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 28.04.2017 - 3 K 95/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 28.04.2017 - 3 K 95/15, soweit das Finanzgericht die Klage abgewiesen hat, die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 18.02.2015 sowie der Bescheid des Beklagten über den Einheitswert --Nachfeststellung-- auf den 01.01.2013 vom 11.09.2014 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) vermietete zwei Containeranlagen (XX und YY) an die A GmbH (Mieterin), welche die Container auf einem Grundstück ihres Betriebs, einer Luftwerft, aufstellte.

2 Die im Mai 2012 errichtete Containeranlage XX bestand aus 51 Containern, die zu einem eingeschossigen Werkstatt- und Sozialraumkomplex zusammengesetzt waren. Die Mieterin benötigte die Räume vorübergehend, um sie Zulieferern für Nacharbeiten an Flugzeugteilen und für Schulungen zur Verfügung zu stellen. Demgemäß hatte sie im April 2012 eine "Containeranlage nicht nach der Energieeinsparverordnung" (EnEV) in der Fassung vom 29.04.2009 (BGBl I 2009, 954) für eine Mietzeit von 24 Monaten bei der Klägerin bestellt. Die im März 2012 für eine Aufstellzeit von 24 Monaten beantragte Baugenehmigung wurde im September 2012 bis zum 01.10.2014 erteilt; nach Ablauf der Frist war die Anlage innerhalb eines Monats zu beseitigen. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) stand die Anlage auf einem "Hanggelände", das "mit erheblichem Aufwand" eingeebnet und mit Schotter bzw. Kies sowie Sand bedeckt worden war. Unter den Containern lagen wiederverwendbare Betonklötze (sog. Betonsetzer) mit einer Grundfläche von je 60 x 60 cm und einer Höhe von je 15 oder 20 cm, außerdem dünne Kunststoffscheiben. Um Tiere am Untergraben zu hindern, waren an den Außenwänden der Anlage Bleche angebracht und Kiesbeete angelegt worden. Zum Eingang des Komplexes führte ein breiter, neu erbauter Weg aus Verbundpflaster. Die auf dem Betriebsgelände bereits vorhandene Asphaltstraße hatte die Mieterin bis zu diesem Weg verlängert.

3 Die Containeranlage YY vermietete die Klägerin aufgrund eines Angebots aus August 2012 für 12 Monate bis Ende September 2013. Die Container wurden im September 2012 an die Mieterin geliefert. Im selben Monat beantragte diese eine auf 12 Monate befristete Baugenehmigung. Der dem Antrag beigefügte Wärmeschutznachweis enthielt

die Bemerkung, dass es sich bei dem Vorhaben um ein provisorisches Gebäude für eine Zeit von bis zu 24 Monaten handele, für das die EnEV gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EnEV in der Fassung vom 29.04.2009 nicht gelte. Die Anlage bestand aus 11 Containern, die ein eingeschossiges Objekt mit Büro- und Sozialräumen bildeten. Sie dienten der Unterbringung von Mitarbeitern der Mieterin, die die Nacharbeiten der Flugzeugteile-Zulieferer begleiteten und überwachten. Die Container standen auf einem Parkplatz am Rande einer Werkstraße auf Verbundpflaster. Der Untergrund, über den Flugzeuge manövriert werden konnten, war am Aufstellplatz und auch anderswo auf dem Gelände der Luftwerft schon vor Aufstellung der Container vorhanden. Um Höhenunterschiede auszugleichen, lagen dünne Kunststoffscheiben unter den Containerecken.

4 Die Container beider Anlagen konnten entweder --vormontiert-- per LKW angeliefert und mit dem Autokran verladen oder in Einzelteilen transportiert und erst am Aufstellort zusammengesetzt werden. Sie ließen sich ohne großen Aufwand und ohne Beschädigung in ihre Bestandteile --Fußboden-, Decken- und Wandelemente sowie Stützen-- zerlegen und nach den Vorstellungen des jeweiligen Kunden neu zusammensetzen. Mehrere Einzelcontainer konnten zu größeren Zimmern und Fluren verbunden werden. Die Container verfügten über Vorrichtungen für ihren Anschluss an das Strom-, Telefon- und EDV-Netz, an Brandmeldeanlagen sowie an die Frisch- und Abwasserversorgung. Auf dem Betriebsgelände der Mieterin wurden sie mit den dort --insbesondere unter den Werkstraßen-- vorhandenen Leitungen verbunden. Die Container konnten mit Elektro- und Gasheizungen sowie Klimaanlagen ausgestattet, nicht aber an eine Zentralheizung angeschlossen werden. In den Anlagen XX und YY wurden elektrische Heizungen verwendet. Regenrinnen und -rohre waren nicht vorhanden.

5 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) forderte die Klägerin zur Abgabe von Erklärungen zur Feststellung des Einheitswerts auf den 01.01.2013 auf. Dies lehnte die Klägerin mit der Begründung ab, bei den Containeranlagen handele es sich nicht um Gebäude. Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden liege nicht vor. Die Container könnten beliebig versetzt, ausgetauscht und in anderer Form zusammengebaut werden. Sie würden nur vorübergehend genutzt und seien lediglich für kurze Zeit vermietet worden.

6 Mit Bescheid über den Einheitswert --Nachfeststellung-- auf den 01.01.2013 vom 11.09.2014 stellte das FA den Einheitswert für die Containeranlagen auf insgesamt 106.041 € fest. Die Art der wirtschaftlichen Einheit bezeichnete es mit "Geschäftsgrundstück – Gebäude auf fremdem Grund und Boden".

7 Der Einspruch der Klägerin hatte nur teilweise Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 18.02.2015 setzte das FA den Einheitswert auf 95.867 € herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Es führte aus, die Container ruhten in beiden Anlagen auf Einzelfundamenten. Sie stellten kein Provisorium dar, da sie ein massives Gebäude, wenn auch befristet, ersetzen sollten. Hierdurch unterschieden sie sich von vorübergehend aufgestellten Containern, die nach Fertigstellung eines Massivbaus wieder entfernt werden sollen, und von Baustellencontainern, die zur Verwendung auf stets wechselnden Einsatzstellen vorgesehen seien. Für eine Einordnung als Gebäude spreche auch die Verbindung mehrerer Container zu baulichen Einheiten.

8 Der Klage gab das FG teilweise statt. Es entschied, die Containeranlage XX habe am 01.01.2013 die Anforderungen an ein Gebäude erfüllt, die Anlage YY hingegen nicht. Beide Objekte hätten kein eigenes Fundament besessen und nach ihrer individuellen Zweckbestimmung nur vorübergehend verwendet werden sollen. Während die Anlage YY aber behelfsmäßig ausgesehen habe, sei die Anlage XX nach ihrem äußeren Erscheinungsbild ortsfest gewesen. Die Mieterin habe diese Anlage aufwändig in das Betriebsgelände eingepasst, indem sie u.a. ein "Hanggelände" eingeebnet habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1727, veröffentlicht.

9 Mit der Revision macht das FA eine fehlerhafte Auslegung des bewertungsrechtlichen Gebäudebegriffs geltend. Zudem verletze die Würdigung des FG, die Anlage YY stelle kein Gebäude dar, § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Gebäudeeigenschaft der Anlage folge aus der Art ihrer Nutzung, aus der Notwendigkeit ihrer Zerlegung für den An- und Abtransport und aus dem Umstand, dass das Aufstellen von Containern keine provisorische, sondern eine endgültige, wenngleich befristete Lösung gewesen sei.

10 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision ebenfalls eine unrichtige Auslegung des Gebäudebegriffs. Nach ihrer Auffassung richtet sich die Gebäudeeigenschaft in erster Linie danach, ob die Container ihrer individuellen Zweckbestimmung nach für eine dauernde Nutzung aufgestellt sind. Das FG habe die Anlage XX aber trotz der Feststellung, die Container seien nur zur vorübergehenden Nutzung bestimmt gewesen, als Gebäude beurteilt. Darüber hinaus verstießen die Feststellungen, die Anlage habe auf einem "mit erheblichem Aufwand" eingeebneten "Hanggelände" gestanden, gegen den klaren Inhalt der Akten und verletzten den Anspruch auf rechtliches Gehör.

11 Das FA beantragt,
1. die Vorentscheidung aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen;
2. die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
1. die Vorentscheidung aufzuheben, soweit das FG die Klage abgewiesen hat, und den Bescheid über den Einheitswert --Nachfeststellung-- auf den 01.01.2013 vom 11.09.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.02.2015 aufzuheben;
2. die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit das FG die Klage abgewiesen hat, und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Containeranlage XX ein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne ist. Die Revision des FA ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Die Containeranlage YY hat das FG zu Recht nicht als Gebäude beurteilt.

14 1. Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) gehören zum Grundvermögen außer dem Grund und Boden auch die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder um Betriebsgrundstücke handelt. Gemäß § 70 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet oder in sonstigen Fällen einem anderen als dem Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

15 a) Bewertungsrechtlich ist ein Gebäude ein Bauwerk, 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 (ständige Rechtsprechung, Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.06.2005 - II R 67/04, BFHE 210, 52, BStBl II 2005, 688, unter II.1.; vom 24.05.2007 - II R 68/05, BFHE 217, 168, BStBl II 2008, 12, unter II.2.c; vom 09.07.2009 - II R 7/08, BFH/NV 2009, 1609, unter II.1., und vom 26.10.2011 - II R 27/10, BFHE 235, 192, BStBl II 2012, 274, unter II.1.a, jeweils m.w.N.).

16 b) Die feste Verbindung mit dem Boden ist zunächst dann gegeben, wenn einzelne oder durchgehende Fundamente vorhanden sind, das Bauwerk auf diese gegründet und dadurch mit dem Boden verankert ist. Befindet sich das Bauwerk auf einem Fundament, ist es unerheblich, ob es mit diesem fest verbunden ist. Für die Annahme eines Fundaments genügt jede gesonderte (eigene) Einrichtung, die eine feste Verbindung des aufstehenden Bauwerks mit dem Grund und Boden bewirkt (BFH-Urteile vom 10.06.1988 - III R 65/84, BFHE 154, 143, BStBl II 1988, 847, unter II.2.; vom 23.09.1988 - III R 9/85, BFH/NV 1989, 484, unter 2., und in BFHE 235, 192, BStBl II 2012, 274, unter II.1.b, jeweils m.w.N.).

17 c) Ausnahmsweise liegt eine feste Verbindung auch ohne Fundament oder sonstige Verankerung vor, wenn das Bauwerk lediglich durch sein Eigengewicht auf dem Grundstück festgehalten wird, sofern nur dieses Eigengewicht einer Verankerung gleichwertig ist (BFH-Urteile vom 04.10.1978 - II R 15/77, BFHE 126, 481, BStBl II 1979, 190; vom 23.09.1988 - III R 67/85, BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3., und in BFHE 235, 192, BStBl II 2012, 274, unter II.1.c, jeweils m.w.N.).

18 Danach können auch einzelne oder verbundene Container, die nicht auf einem Fundament ruhen, Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne sein. Voraussetzung ist allerdings, dass sie ihrer individuellen Zweckbestimmung nach für eine dauernde Nutzung aufgestellt (oder errichtet) sind und sich die ihnen zugedachte Ortsfestigkeit (Beständigkeit) auch im äußeren Erscheinungsbild manifestiert (BFH-Urteile in BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, und vom 25.04.1996 - III R 47/93, BFHE 180, 506, BStBl II 1996, 613, unter II.1.b, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 12.03.1997 - II B 71/96, BFH/NV 1997, 642).

19 aa) Ob Container aufgestellt werden, um einen bestimmten Zweck auf Dauer oder nur vorübergehend zu erfüllen, hängt in erster Linie von der ihnen im jeweiligen Unternehmen zugedachten Funktion ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE

155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3.a).

20 Welche Funktion Container erfüllen sollen, ist als innere Tatsache anhand äußerer Merkmale zu bestimmen. Aus objektiven Umständen ist auf die den Containern zugedachte Funktion zu schließen. Anhaltspunkte können sich insbesondere aus der Art der Nutzung, dem Ort der Aufstellung, dem Ausmaß der Integration in ein Grundstück, der baulichen Gestaltung sowie dem Erfordernis einer Baugenehmigung ergeben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3.). Im Falle von Leasing oder Miete ist die vereinbarte Nutzungszeit zu berücksichtigen.

21 In diesem Falle richtet sich die Zweckbestimmung nach der Intention der Vertragsparteien.

22 bb) Sind Container zur Verwendung auf stets wechselnden Einsatzstellen, wie Baustellen, Messen und Veranstaltungen vorgesehen, fehlt regelmäßig die dem Gebäudebegriff immanente Ortsfestigkeit (vgl. BFH-Urteile vom 18.06.1986 - II R 222/83, BFHE 147, 262, BStBl II 1986, 787, und in BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3.a). Ebenso sind Container für eine lediglich vorübergehende Nutzung aufgestellt, wenn sie nach Errichtung, Erweiterung oder Instandsetzung eines massiven Gebäudes (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3.a) oder nach Wegfall eines von vornherein nur zeitweise bestehenden Raumbedarfs wieder entfernt werden sollen.

23 Sollen Container dagegen auf unabsehbare Zeit ein massives Gebäude ersetzen, sind sie --wenn sich dies auch im äußeren Erscheinungsbild manifestiert-- als Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne anzusehen. Führen in einem solchen Fall außerhalb der Zweckbestimmung liegende Umstände, wie z.B. die Kündigung des Pachtvertrags über das Grundstück, zu einer tatsächlichen Veränderung des Aufstellplatzes der Container, hat dies keinen Einfluss auf ihre Beurteilung als Gebäude (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3.a).

24 d) Haben einzelne oder verbundene Container über einen Zeitraum von sechs Jahren am selben Ort gestanden, ist ungeachtet der im Einzelfall vorhandenen Zweckbestimmung von einer auf Dauer angelegten Nutzung auszugehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 228, BStBl II 1989, 113, unter II.3.a).

25 e) Der Beurteilung der Gebäudeeigenschaft sind die tatsächlichen Verhältnisse am Bewertungsstichtag zugrunde zu legen. Bei der Nachfeststellung ist dies grundsätzlich der Nachfeststellungszeitpunkt gemäß § 23 Abs. 2 BewG. Umstände, die erst nach diesem Zeitpunkt eingetreten sind, bleiben außer Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1999 - II R 44/96, BFH/NV 2000, 8; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 19 Rz 18, § 23 Rz 37; Bruschke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 19 BewG Rz 162, 164).

26 2. Das FG ist bei der Beurteilung der Containeranlage XX von anderen Maßstäben ausgegangen. Den Grundsatz, dass Container, die nicht auf einem Fundament ruhen und noch nicht längere Zeit am selben Ort gestanden haben, nur dann mit dem Grund und Boden fest verbunden sind, wenn sie ihrer individuellen Zweckbestimmung nach für eine dauernde Nutzung aufgestellt sind und sich die ihnen zugedachte Ortsfestigkeit im äußeren Erscheinungsbild manifestiert, hat es seiner Entscheidung nicht zugrunde gelegt. Es hat sich vielmehr allein am äußeren Erscheinungsbild orientiert.

27 a) Das FG hat den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die Anlage XX ihrer individuellen Zweckbestimmung nach nur vorübergehend verwendet werden sollte. Die Mieterin habe die Räume nur zeitweise benötigt und die Container demgemäß befristet angemietet. Auch die Baugenehmigung sei befristet beantragt und erteilt worden. Die einzelnen Container hätten einfach --im Ganzen oder zerlegt-- abtransportiert und ihr Standort sowie ihre Konfiguration jederzeit verändert werden können. Auch die Art der Anschlüsse an das Versorgungsnetz lasse nicht den Schluss zu, dass die Container für eine dauernde Nutzung vorgesehen waren. Im Betrieb der Mieterin hätten diese vielmehr eine provisorische, behelfsmäßige Funktion erfüllt.

28 b) Trotz dieser Würdigung ist das FG wegen des äußeren Erscheinungsbilds zu dem Schluss gelangt, die Containeranlage XX sei ein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne. Die Mieterin habe jene Container aufwändig in ihr Betriebsgelände integriert. Zwar stellt die Integration in ein Grundstück --als Teil des äußeren Erscheinungsbildes-- ein Indiz für eine zugedachte Ortsfestigkeit dar. Auch liegt ein Gebäude nur vor, wenn sich seine Bestimmung zur dauernden Nutzung auch im äußeren Erscheinungsbild manifestiert. Das Merkmal des äußeren Erscheinungsbildes vermag aber die Feststellung, dass die zu beurteilenden Container ihrer individuellen Zweckbestimmung nach für eine dauernde Nutzung aufgestellt sind, nicht zu ersetzen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben, soweit das FG die Klage abgewiesen hat.

29 Da die Revision der Klägerin schon aus materiell-rechtlichen Gründen Erfolg hat, war auf die erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr einzugehen.

30 3. Soweit die Vorentscheidung aufzuheben war, ist die Sache auch spruchreif. Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten; er ist gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben. Die Containeranlage XX erfüllte zu Beginn des Jahres 2013 nicht die Anforderungen an ein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne, da ihr die Ortsfestigkeit fehlte.

31 a) Die Beurteilung, ob ein Bauwerk mit dem Grund und Boden fest verbunden und damit ortsfest ist, stellt eine Tatsachenwürdigung dar, die zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. von § 118 Abs. 2 FGO gehört und deshalb das Revisionsgericht grundsätzlich bindet. Der BFH kann solche Feststellungen nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen sind und mit den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen.

32 b) Dies betrifft im Streitfall die Würdigung, die nicht auf einem Fundament ruhende und nicht längere Zeit stehende Containeranlage XX sei auch nicht zur dauernden Nutzung bestimmt gewesen, gegeben. Container, wie die hier verwendeten, dienen dazu, einen dringenden und häufig nur temporären Bedarf an Büro-, Schulungs- oder Fertigungsräumen zu decken. Allein aus solchen Arten der Nutzung kann nicht auf eine ihnen zugedachte Ortsfestigkeit geschlossen werden. Entgegen der Ansicht des FA sind Containeranlagen auch ohne Weiteres versetzbar. Wegen der Möglichkeit, sie einfach auf- und abzubauen und per LKW --vormontiert oder zerlegt-- zum nächsten Aufstellort zu fahren, werden sie gerade eingesetzt. Ihre Anmietung für einen begrenzten Zeitraum (hier: 24 Monate) spricht dafür, dass sie nicht zur dauernden Nutzung vorgesehen waren. Für diese Einschätzung ist nicht erforderlich, dass sie die Phase bis zur Fertigstellung eines Massivbaus überbrücken sollen. Auch wenn ein Raumbedarf von vornherein nur zeitweise besteht und ein Massivbau deshalb entbehrlich ist, fehlt es an einer Zweckbestimmung zur dauernden Nutzung. Daran ändert die Notwendigkeit einer Baugenehmigung jedenfalls dann nichts, wenn diese --wie im Streitfall-- befristet beantragt und erteilt wurde. Angesichts dieser Verhältnisse kann das Ausmaß der Integration in das Grundstück zu keinem anderen Ergebnis führen.

33 4. Nichts anderes gilt für die Containeranlage YY. Die Würdigung des FG, die ebenfalls nicht auf einem eigenen Fundament ruhenden und nicht längere Zeit stehenden Container seien nicht für eine dauernde Nutzung aufgestellt worden und bildeten daher kein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne, ist nicht zu beanstanden.

34 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de