

# Urteil vom 27. Oktober 2025, II R 36/22

## Dauernutzungsrecht als wirtschaftliche Einheit nach dem BewG

ECLI:DE:BFH:2025:U.271025.IIR36.22.0

BFH II. Senat

BewG § 19 Abs 1, BewG § 22 Abs 2, BewG § 23 Abs 1 Nr 1, BewG § 68 Abs 1 Nr 3, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 182 Abs 2 S 1, WoEigG § 31 Abs 2, WoEigG § 31 Abs 3, BewG § 24, BewG § 222 Abs 4 S 3 Nr 2, BewG § 224 Abs 1 Nr 1, GrStG § 20 Abs 1 Nr 2 Buchst b

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 14. September 2022, Az: 3 K 3113/17

## Leitsätze

1. Der Einwand, bei einem zu bewertenden Wirtschaftsgut handele es sich nicht um Grundvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes, ist mit einem Antrag auf sogenannte fehlerbeseitigende Aufhebung der Wertfeststellung geltend zu machen.
2. Ein Dauernutzungsrecht nach § 31 Abs. 2 des Wohnungseigentumsgesetzes kann als Grundvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14.09.2022 - 3 K 3113/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Sie erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 12.03.2015 von der T mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein ein dinglich gesichertes Dauernutzungsrecht an vier Pkw-Stellplätzen auf dem Grundstück A-Straße 34 und 36, B-Stadt, die im Teileigentum (§ 1 Abs. 3 des Wohnungseigentumsgesetzes --WEG--) Dritter standen. Der Kaufpreis in Höhe von insgesamt 12.000 € (je Tiefgaragenstellplatz 3.000 €) war am 30.04.2015 fällig. Übergabe und Lastenwechsel auf die Klägerin erfolgten am 01.05.2015. Das Grundbuch wurde am 07.10.2015 umgeschrieben.
- 2** Die T hatte ihrerseits durch notariell beurkundeten Vertrag vom 07.05.1996 verschiedene --mit Sondereigentum an Wohnungen verbundene-- Miteigentumsanteile an dem noch zu bebauenden Grundstück, auf dem auch die Tiefgaragenstellplätze entstehen sollten, von der X-AG und der H erworben. § 4 Abs. 2 des Vertrags vom 07.05.1996 bestimmte, dass H die mit der Tiefgarage bebauten Grundstücksflächen an verschiedene Erwerber mit der Maßgabe veräußert, dass noch einzuräumende Dauernutzungsrechte auf einen oder mehrere Dritte übertragen werden können. Die Dauernutzungsrechte sollten nach § 4 Abs. 3 des Vertrags vom 07.05.1996 zugunsten der G treuhänderisch für die späteren Erwerber bestellt werden. Nach § 4 Abs. 4 des Vertrags vom 07.05.1996 sollte das Dauernutzungsrecht zeitlich unbegrenzt bestellt werden; seine Ausgestaltung sollte "durch den Eigentümer nach

billigem Ermessen" erfolgen. Die Betriebs-, Unterhalts-, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten sollten ebenso von den Dauernutzungsberechtigten zu tragen sein wie die öffentlichen und privaten Lasten. Die Eintragung der T im Grundbuch als Inhaberin des Dauernutzungsrechts an den vier Pkw-Stellplätzen war am 13.10.2010 erfolgt.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) hatte hinsichtlich des Dauernutzungsrechts am 25.03.1998 eine Nachfeststellung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) i.d.F. des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (BGBl I 1997, 2590) --BewG 1997-- auf den 01.01.1997 gegenüber der T durchgeführt und den Einheitswert auf 3.500 DM festgestellt. Mit Bescheid vom 11.09.2015 nahm das FA eine Zurechnungsfortschreibung nach § 22 Abs. 2 BewG i.d.F. des Steuer-Euroglättungsgesetzes vom 19.12.2000 (BGBl I 2000, 1790) --BewG a.F.-- gegenüber der Klägerin auf den 01.01.2016 für die wirtschaftliche Einheit "..., 4 Tiefgaragenstellplätze" vor.
- 4 Den dagegen eingelegten Einspruch, mit dem die Klägerin geltend machte, ein Dauernutzungsrecht unterliege nicht der Grundsteuer, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017 als unbegründet zurück.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, die auch den Bescheid über den Grundsteuermessbetrag betraf, im ersten Rechtsgang als unzulässig ab. Auf die Revision der Klägerin hob der erkennende Senat mit Urteil vom 12.01.2022 - II R 11/20 (BFH/NV 2022, 812) das Urteil des FG wegen eines Verfahrensmangels im Kostenpunkt und insoweit auf, als es den Einheitswertbescheid (Zurechnungsfortschreibung auf den 01.01.2016) betraf. Insoweit verwies er die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.
- 6 Im zweiten Rechtsgang hat das FG die D LTD. (D) als Rechtsnachfolgerin der T beigeladen. Es hat die Klage als unbegründet abgewiesen. Die von der Klägerin mit dem Hauptantrag angegriffene Zurechnungsfortschreibung (§ 22 Abs. 2 Alternative 2 BewG a.F.) sei rechtmäßig. Denn ihr Regelungsgehalt erschöpfe sich darin, die vier Pkw-Stellplätze als wirtschaftliche Einheit nunmehr der Klägerin --und nicht mehr der T-- zuzurechnen. Soweit die Klägerin die Pkw-Stellplätze nicht als Grundvermögen behandelt wissen möchte, betreffe dies der Sache nach den Einheitswert für die seinerzeit neu entstandene wirtschaftliche Einheit der vier Stellplätze, der mit bestandskräftigem Bescheid vom 25.03.1998 auf den 01.01.1997 gegenüber der T festgestellt worden sei. Diese Feststellung binde die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der T.
- 7 Mit ihrem Vorbringen, ein Dauernutzungsrecht sei kein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes, wende die Klägerin sich letztlich gegen die Feststellung des Einheitswerts analog § 24 BewG a.F. Soweit die wirtschaftliche Einheit der Stellplätze bewertungsrechtlich von Anfang an nicht existiert haben sollte, sei die Anfechtung analog § 24 BewG a.F. möglich (sogenannte fehlerbeseitigende Aufhebung). Der entsprechende Hilfsantrag auf fehlerbeseitigende Aufhebung des Einheitswerts sei deshalb zulässig, aber gleichfalls unbegründet. Zwar gelte ein Dauernutzungsrecht (§ 31 Abs. 2 WEG) grundsätzlich nicht als Grundvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes. Es sei aber anerkannt, dass ein Dauerwohn- oder Dauernutzungsberechtigter ungeachtet seines fehlenden zivilrechtlichen Eigentums durch vertragliche Vereinbarung eine Stellung erlangen könne, die ihn wirtschaftlich einem Eigentümer gleichstelle (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--), nämlich dann, wenn der Nutzungsberechtigte den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Grundstück auszuschließen vermöge. Hiervon sei im Streitfall auszugehen.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin im Wesentlichen die Verletzung von § 68 BewG a.F. und § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Zurechnungsfortschreibungsbescheid vom 11.09.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017 aufzuheben, hilfsweise, das FA unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017 zu verpflichten, die Einheitswertfeststellung vom 25.03.1998 für das Dauernutzungsrecht an den vier Tiefgaragenstellplätzen aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Die vom FG beigeladene D wurde am ...2024 --während des Revisionsverfahrens-- aus dem liechtensteinischen Handelsregister gelöscht.

# Entscheidungsgründe

## II.

- 12** Das Urteil ergeht mit Einverständnis von Klägerin und FA ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** 1. Dem steht nicht entgegen, dass das FG die --seinerzeit in Liquidation befindliche-- D als Rechtsnachfolgerin der T mit Beschluss vom 01.09.2022 beigeladen und diese nicht auf mündliche Verhandlung verzichtet hat. Zwar muss auch ein notwendig Beigeladener --wie die übrigen Beteiligten-- grundsätzlich auf mündliche Verhandlung verzichtet haben, wenn das Gericht nach § 90 Abs. 2 FGO durch Urteil ohne mündliche Verhandlung entscheiden möchte (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.06.2015 - I B 13/14, BFH/NV 2015, 1695, Rz 11; Wendl in Gosch, FGO § 90 Rz 19). Dies gilt jedoch nicht, wenn die Beiladung wirkungslos geworden ist, da die Beigeladene ihre Beteiligtenfähigkeit verloren hat.
- 14** 2. Die D hat ihre Beteiligtenfähigkeit verloren, da sie am ...2024 --während des Revisionsverfahrens-- aus dem liechtensteinischen Handelsregister gelöscht worden ist. Die Rechtsprechung des BFH, dass eine Kapitalgesellschaft trotz ihrer Löschung im Handelsregister rechtlich grundsätzlich als fortbestehend und beteiligtenfähig anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 26.03.1980 - I R 111/79, BFHE 130, 477, BStBl II 1980, 587, unter 2.a; vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), BFH/NV 2021, 753, Rz 24) greift nicht, da sich der vorliegende Rechtsstreit steuerrechtlich nicht auf die D auswirken kann (vgl. BFH-Urteil vom 26.03.1980 - I R 111/79, BFHE 130, 477, BStBl II 1980, 587, unter 2.a).
- 15** a) Soweit die Zurechnungsfortschreibung angefochten ist, befindet sich die Klägerin im unzutreffenden Verfahren. Denn der Klägerin ging es im Hauptantrag nicht darum, dass ihr das Dauernutzungsrecht nicht zugerechnet wird, sondern darum, dass dieses nicht zum Grundvermögen gehört. Danach kann die D vom Ausgang des Rechtsstreits in Bezug auf den Hauptantrag nicht betroffen sein.
- 16** b) Soweit es im Hilfsantrag um die fehlerbeseitigende Aufhebung der Nachfeststellung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG 1997 geht, ist diese von der Klägerin erst ab dem 01.01.2016, das heißt ab dem Zeitpunkt, ab dem ihr die etwaige wirtschaftliche Einheit zuzurechnen war, angegriffen worden. Rechtswirkungen ab diesem Zeitpunkt können sich für die D nicht mehr ergeben.

## III.

- 17** Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 18** Das FG hat die Klage im Hauptantrag, mit dem der Zurechnungsfortschreibungsbescheid angegriffen worden ist, zu Recht abgewiesen. Die Klägerin kann ihr Begehren, dass kein Grundvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes vorliegt, nur mit der sogenannten fehlerbeseitigenden Aufhebung im Hilfsantrag geltend machen. Ob die Annahme des FG, dass die Klägerin das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO an den Stellplätzen erworben hat, im Ergebnis zutreffend und die Klage daher auch im Hilfsantrag abzuweisen ist, vermag der Senat mangels genügender Feststellungen nicht zu entscheiden.
- 19** 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin ihr Rechtsschutzziel, dass ein Einheitswert für das Dauernutzungsrecht an den Stellplätzen nicht festgestellt wird, nicht mit dem Hauptantrag durch Anfechtung der Zurechnungsfortschreibung erreichen kann.
- 20** a) Die Bedeutung der Zurechnungsfortschreibung nach § 22 Abs. 2 Alternative 2 BewG a.F. erschöpft sich --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- in der Feststellung über die Änderung der Zurechnung des Gegenstands (ebenso Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 22 Rz 41). Fehler, die darin begründet sind, dass die betreffende wirtschaftliche Einheit nicht existiert, berühren den Regelungsgehalt des Zurechnungsfortschreibungsbescheids nicht und führen nicht zu dessen Rechtswidrigkeit. Sie können somit nicht durch dessen Anfechtung beseitigt werden.
- 21** b) Hiervon ist das FG ausgegangen. Es hat die Klage im Hauptantrag zutreffend abgewiesen, denn der angefochtene Bescheid über die Zurechnungsfortschreibung auf den 01.01.2016 vom 11.09.2015 hat lediglich zum Gegenstand,

die bisherige wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens nunmehr bei der Klägerin als neuer Zurechnungsträgerin zu erfassen. Darauf beschränkt sich sein Regelungsgehalt. Er ist nicht rechtswidrig.

- 22** 2. Die Klägerin kann ihr Rechtsschutzbegehren --wie vom FG zu Recht erkannt-- allein mit ihrem Hilfsantrag verfolgen. Dieser ist darauf gerichtet, das FA unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 18.05.2017 zu verpflichten, die Einheitswertfeststellung vom 25.03.1998 für das Dauernutzungsrecht an den vier Tiefgaragenstellplätzen aufzuheben.
- 23** a) Einwendungen, die das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens nach § 68 BewG a.F. betreffen, sind mit der fehlerbeseitigenden Aufhebung der Nachfeststellung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG a.F. geltend zu machen (im Ergebnis ebenso Krumm/Paeßens, BewG, 2. Aufl., § 224 Rz 8; Krause in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 224 BewG Rz 74). Nach der Rechtsprechung des BFH kommt eine fehlerbeseitigende Aufhebung in Betracht, wenn der Bescheid von einer (einzigen) wirtschaftlichen Einheit ausgeht, in Wirklichkeit aber zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen (vgl. Senatsurteil vom 16.10.1991 - II R 23/89, BFHE 166, 168, BStBl II 1992, 454, unter I.3.a [Rz 14]). Soweit --wie im Streitfall-- geltend gemacht wird, dass überhaupt keine wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens nach § 68 BewG a.F. gegeben ist, müssen diese Grundsätze erst recht zur Anwendung kommen.
- 24** aa) Aus Gründen des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) muss dem Feststellungsbeteiligten die Möglichkeit eröffnet werden, für nicht bestandskräftige Zeiträume geltend zu machen, dass eine wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens im Sinne des § 68 BewG a.F. nicht gegeben ist. Auf die Bestandskraft früherer Feststellungen (gegenüber Dritten) muss sich der Feststellungsbeteiligte für nicht bestandskräftige Zeiträume jedenfalls nicht verweisen lassen.
- 25** bb) Verfahrensrechtlich kann eine Aufhebung der Nachfeststellung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG 1997 in diesen Fällen regelmäßig nicht über die allgemeinen Korrekturvorschriften und insbesondere --mangels nachträglich bekannt gewordener Tatsachen-- nicht in Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erfolgen. Daher ist eine fehlerbeseitigende Aufhebung durch einen Rechtsbehelf --sui generis-- geboten (vgl. Senatsurteil vom 16.10.1991 - II R 23/89, BFHE 166, 168, BStBl II 1992, 454, unter I.3.a).
- 26** cc) Ob die fehlerbeseitigende Aufhebung dabei rechtmethodisch aus einer Gesamtanalogie zu § 222 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 BewG, § 20 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b des Grundsteuergesetzes --GrStG-- (so Krumm/Paeßens, BewG, 2. Aufl., § 224 Rz 8), aus einem Erst-Recht-Schluss zu § 224 Abs. 1 Nr. 1 BewG (so Krause in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 224 BewG Rz 74) oder aber --wie das FG meint-- aus einer analogen Anwendung des § 24 BewG a.F. zu folgern ist, braucht nicht entschieden zu werden. Als Rechtsbehelf --sui generis-- ist die fehlerbeseitigende Aufhebung in der Spruchpraxis des Senats anerkannt (vgl. Urteil vom 16.10.1991 - II R 23/89, BFHE 166, 168, BStBl II 1992, 454, unter I.3.a).
- 27** dd) Greifen die Einwendungen gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes durch, hat der Feststellungsbeteiligte einen Anspruch auf Aufhebung der betreffenden Wertfeststellung. Ein Ermessen der Steuerbehörde besteht nicht. Statthafte Klageart ist die Verpflichtungsklage nach § 40 Abs. 1 Alternative 2 FGO, die darauf gerichtet ist, das FA zu verpflichten, den Bescheid aufzuheben.
- 28** b) Danach hat das FG zu Recht geprüft, ob die Klägerin in Bezug auf den Hilfsantrag einen Anspruch auf fehlerbeseitigende Aufhebung der Nachfeststellung gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG a.F. hat. Denn nur beim Vorliegen der dafür erforderlichen Voraussetzungen wäre die angefochtene Einheitswertfeststellung vom 25.03.1998 für das Dauernutzungsrecht an den Tiefgaragenstellplätzen aufzuheben.
- 29** 3. Jedoch hat das FG bei der Entscheidung über den Hilfsantrag für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei dem der Klägerin gewährten Dauernutzungsrecht an den vier Tiefgaragenstellplätzen um grundsteuerpflichtiges Grundvermögen im Sinne von § 68 BewG a.F. handelt, einen rechtsfehlerhaften Maßstab zugrunde gelegt.
- 30** a) Steuergegenstand der Grundsteuer sind --hier allein in Betracht kommend-- unter anderem Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (§ 2 Nr. 2 GrStG a.F. i.V.m. § 68 Abs. 1 Nr. 3 sowie § 70 Abs. 1 BewG a.F.). Nur in diesem Rahmen kann Grundvermögen vorliegen, das der Wertfeststellung unterliegt.
- 31** b) Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 AO). Dies gilt auch für die Grundsteuer (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 23.02.2021 - II R 44/17, BFHE 272, 384, BStBl II 2022,

188, Rz 16; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 2 Rz 13). Übt aber ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, ist ihm das Wirtschaftsgut ausnahmsweise zuzurechnen (sogenannter wirtschaftlicher Eigentümer; vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Unter dieser Voraussetzung kann auch ein dinglich Nutzungsberechtigter --und nicht der zivilrechtliche Eigentümer-- Inhaber einer wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens im Sinne des § 68 BewG a.F. sein und insoweit der Grundsteuer nach § 2 Nr. 2 GrStG a.F. unterliegen (ebenso Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 68 Rz 26; Mannek in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 93 BewG Rz 21).

- 32** aa) Als dingliche Berechtigung sieht unter anderem § 31 Abs. 2 WEG vor, dass ein Grundstück in der Weise belastet werden kann, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, unter Ausschluss des Eigentümers nicht zu Wohnzwecken dienende bestimmte Räume in einem auf dem Grundstück errichteten oder zu errichtenden Gebäude zu nutzen (Dauernutzungsrecht). Für das Dauernutzungsrecht gelten die Vorschriften über das Dauerwohnrecht entsprechend (§ 31 Abs. 3 WEG).
- 33** bb) Nach der Rechtsprechung des BFH hat ein schuldrechtlich oder --wie hier-- dinglich Nutzungsberechtigter in der Regel allerdings kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut (BFH-Urteile vom 24.06.2004 - III R 42/02, BFH/NV 2005, 164, unter II.2.b; vom 29.03.2007 - IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471, unter II.1.b; vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 19). Denn er ist lediglich befugt, eine fremde Sache zu nutzen, nicht aber, wie ein Eigentümer mit ihr nach Belieben zu verfahren. Insbesondere begründet das eigentumsähnlich ausgestaltete (veräußerliche und vererbliche) Dauerwohnrecht im Sinne des § 31 Abs. 1 WEG nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum (BFH-Urteile vom 24.06.2004 - III R 42/02, BFH/NV 2005, 164, unter II.2.b; vom 29.03.2007 - IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471, unter II.1.b; vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 19; BFH-Beschluss vom 23.09.2009 - IX B 84/09, BFH/NV 2010, 395, unter 1.).
- 34** cc) Etwas anderes kann indes dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen und er gegebenenfalls auch an Wertsteigerungen oder -minderungen des Teileigentums teilnimmt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 28, m.w.N.; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433, Rz 31; vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 20, 26; vgl. auch A 249.5 Abs. 5 Satz 3 und 6 der Koordinierten Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30.04.2025 zur Anwendung des Siebenten Abschnitts des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes zur Bewertung des Grundbesitzes (allgemeiner Teil und Grundvermögen) für die Grundsteuer ab 01.01.2022 --AEBewGrSt 2025--). Das ist unter anderem dann der Fall, wenn ihm für den Fall der Nutzungsbeendigung ein Anspruch auf Ersatz des vollen Verkehrswerts des Teileigentums --nicht des Dauernutzungsrechts-- gegen den zivilrechtlichen Eigentümer zusteht (vgl. BFH-Urteile vom 27.06.2006 - IX R 63/04, BFH/NV 2006, 2225, unter II.1.c; vom 29.03.2007 - IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471, unter II.1.b; vgl. auch A 249.5 Abs. 5 Satz 4 und 5 AEBewGrSt 2025). Dies gilt gleichermaßen für das --hier im Streit stehende-- Dauernutzungsrecht nach § 31 Abs. 2 WEG (vgl. A 249.5 Abs. 5 Satz 6 AEBewGrSt 2025).
- 35** c) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Bei der Würdigung, ob die Klägerin mit dem konkret vereinbarten Dauernutzungsrecht wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erworben hat, hat das FG nicht geprüft, ob der vereinbarte Kaufpreis so kalkuliert war, dass er die Kosten der Anschaffung des Teileigentums an den Stellplätzen anteilig abdeckt. Daher ist die Vorentscheidung aufzuheben.
- 36** aa) Zwar ist die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums als Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung nach § 118 Abs. 2 FGO nur eingeschränkt revisibel (vgl. Senatsurteil vom 23.02.2021 - II R 44/17, BFHE 272, 384, BStBl II 2022, 188, Rz 22). Soweit das FG von zutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgeht, prüft das Revisionsgericht lediglich, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt worden sind (vgl. z.B. Senatsurteile vom 11.07.2019 - II R 4/17, BFHE 265, 447, BStBl II 2020, 319, Rz 13; vom 05.12.2019 - II R 37/18, BFHE 267, 524, BStBl II 2020, 236, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 37** bb) Das FG hat zur Begründung im Wesentlichen angenommen, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse verbleibe dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer der Stellplätze keine Einflussmöglichkeit. Der Vertrag vom 07.05.1996 sehe die Einräumung eines zeitlich unbegrenzten Dauernutzungsrechts vor. Der Dauernutzungsberechtigte --hier die

Klägerin-- habe sämtliche Unterhalts-, Betriebs-, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten zu tragen. Einen sogenannten Heimfallanspruch als Möglichkeit des Eigentümers, die Stellplätze wieder an sich zu ziehen, sehe die notarielle Vereinbarung aus 1996 ebenso wenig vor wie einen Zustimmungsvorbehalt des Eigentümers im Falle der Veräußerung des Dauernutzungsrechts. Von der freien Veräußerungsmöglichkeit des Dauernutzungsrechts habe die Klägerin teilweise bereits Gebrauch gemacht. Soweit der Eigentümer einen Heimfallanspruch auf gesetzlicher Grundlage geltend mache, sei dem Nutzungsberechtigten wegen der zeitlich unbefristeten Einräumung des Dauernutzungsrechts jedenfalls eine angemessene Entschädigung zu gewähren. Dass die Veräußerung des Nutzungsrechts von der Zustimmung des Verwalters --also jedenfalls nicht des Eigentümers-- abhängt, sei unschädlich.

- 38** cc) Ob aber --worauf es entscheidend ankommt-- der von der Klägerin mit der T vereinbarte Kaufpreis von 12.000 € (3.000 € je Stellplatz) so kalkuliert war, dass er die Kosten der Anschaffung des Teileigentums an den Stellplätzen --mit Rücksicht auf die vorangegangene Nutzungszeit, die nicht auf die Klägerin entfällt-- anteilig abdeckt, hat das FG bei seiner Würdigung unberücksichtigt gelassen. Es hat Überlegungen in dieser Hinsicht auch nicht in seinen Prüfungsmaßstab aufgenommen. Dies ist mit den unter III.3.b cc aufgezeigten Rechtsgrundsätzen unvereinbar. Beruht die tatrichterliche Würdigung damit auf unzutreffenden Rechtsgrundsätzen, ist der BFH nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. etwa BFH-Urteil vom 23.09.2020 - XI R 1/19, BFHE 271, 1, BStBl II 2021, 341, Rz 55).
- 39** 4. Mangels Spruchreife ist die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 40** a) Es fehlen Feststellungen dazu, durch wen, zu welchem Zeitpunkt und wem gegenüber das Dauernutzungsrecht erstmals eingeräumt wurde. Auf die Rückverfolgung der Inhaberschaft des Dauernutzungsrechts bis zu seiner Entstehung kommt es für die Frage, ob die Klägerin die Herstellungs- beziehungsweise Anschaffungskosten des Teileigentums an den Stellplätzen getragen hat, entscheidend an. Der Senat hat erhebliche Zweifel, dass das Dauernutzungsrecht --wie das FG offenbar annimmt-- auf Grundlage des Vertrags vom 07.05.1996 entstanden ist. Aus den Feststellungen des FG ergibt sich zwar, dass das Dauernutzungsrecht zunächst "treuhänderisch" zugunsten der G für die späteren Erwerber bestellt werden sollte. Ungeachtet dessen, dass Feststellungen dazu fehlen, wie diese Treuhandverträge im Einzelnen ausgestaltet waren, lässt sich dem --vom FG in Bezug genommenen-- § 4 Abs. 3 des Vertrags vom 07.05.1996 entnehmen, dass die Begründung des Dauernutzungsrechts gerade nicht mit jenem Vertrag, sondern erst durch einen späteren Akt erfolgen sollte. So heißt es dort nämlich --im Futur formuliert--, dass das Dauernutzungsrecht erst noch "wird (...) bestellt werden". Zu diesem, das Dauernutzungsrecht begründenden Rechtsakt fehlen jedwede Feststellungen. Eine --bei hinreichender Tatsachenfeststellung-- grundsätzlich denkbare eigene Würdigung durch das Revisionsgericht (vgl. BFH-Urteil vom 08.04.2014 - IX R 18/13, BFHE 245, 323, BStBl II 2014, 826, Rz 34; Senatsurteil vom 14.10.2020 - II R 7/18, BFHE 271, 190, BStBl II 2021, 665, Rz 18) ist dem Senat auf dieser Grundlage versagt.
- 41** b) Die notwendigen Feststellungen wird das FG nachzuholen und den Streitfall sodann erneut zu würdigen haben. Der Senat weist darauf hin, dass für die Frage der Erlangung wirtschaftlichen Eigentums --neben der Kalkulation des von der Klägerin gezahlten Kaufpreises-- auch entscheidend sein kann, ob das Dauernutzungsrecht so ausgestaltet ist, dass die Klägerin bei dessen Beendigung vor Ablauf der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Tiefgarage (§ 36 Abs. 4 WEG) eine Entschädigung in Höhe des Verkehrswerts des Teileigentums erhält und somit an Wertsteigerungen oder -minderungen des Teileigentums teilnimmt (vgl. BFH-Urteil vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 26).
- 42** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)