

Urteil vom 16. Januar 2019, II R 19/16

Bewertungsrechtlicher Abschlag wegen Abbruchverpflichtung für Gebäude auf fremdem Grund und Boden

ECLI:DE:BFH:2019:U.160119.IIR19.16.0

BFH II. Senat

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

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 22. September 2015, Az: 3 K 3097/14

Leitsätze

1. Ob der Nichtabbruch eines Gebäudes trotz Abbruchverpflichtung voraussehbar ist, ist anhand des Verhaltens der am konkreten Miet- oder Pachtvertragsverhältnis Beteiligten zu beurteilen. Auch das Verhalten der Rechtsvorgänger oder der Beteiligten vergleichbarer Miet- oder Pachtverhältnisse kann bei der Prognoseentscheidung berücksichtigt werden.
2. Für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs sind die Verhältnisse zum Feststellungszeitpunkt maßgeblich. Seit Vertragsschluss eingetretene Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse sind zu berücksichtigen.
3. Die Finanzbehörde trägt die Feststellungslast für die Tatsachen, die für einen Nichtabbruch des Gebäudes bei Vertragsende sprechen. Lassen sich solche Tatsachen nicht hinreichend sicher feststellen, ist der Abschlag zu gewähren.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 23. September 2015 3 K 3097/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) pachtete gemeinsam mit ihrem damaligen Ehemann mit Vertrag vom 8. Oktober 2004 eine Parzelle in einer Siedlung mit Wohnbebauung, die aus einer früheren Kleingartenkolonie entstanden ist. Das Pachtverhältnis wurde für den Zeitraum vom 1. Dezember 2004 bis 31. März 2018 geschlossen und hatte eine Kündigungsfrist von 12 Monaten. Die Vorpächterin hatte auf der Parzelle ein Steinhaus mit Wintergarten errichtet, das der Ehemann der Klägerin mit privatschriftlichem Vertrag kaufte und die Klägerin im Jahr 2011 übernahm. Das Gebäude wurde in dem Pachtvertrag geduldet. Nach den vertraglichen Bestimmungen waren bei Beendigung des Pachtverhältnisses gleich aus welchem Grund vom Pächter oder von einem Vorgänger errichtete Bauten auf Wunsch der Verpächter zu entfernen. Ein Entschädigungsanspruch war ausgeschlossen.
- 2 In den Jahren 2006/2007 begann die bauplanungsrechtliche Erfassung der Siedlung. Der Bebauungsplan wurde 2011 beschlossen.
- 3 Vor 2011 war das auf der Parzelle errichtete Gebäude nicht für Zwecke der Grundsteuer erfasst. Nach Inaugenscheinnahme des Objekts durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) wurde die Klägerin mit Schreiben vom 9. Dezember 2011 zur Abgabe einer Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts auf den 1. Januar 2007 aufgefordert. Nachdem sie keine Erklärung abgegeben hatte, stellte das FA mit Bescheid vom 27. April 2012 gegenüber der Klägerin den Einheitswert für die wirtschaftliche Einheit "Gebäude auf fremdem

Grund und Boden" auf den 1. Januar 2007 im Ertragswertverfahren auf 80.600 DM (41.210 €) fest. Die Besteuerungsgrundlagen wurden geschätzt.

- 4 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin eine Feststellungserklärung ein. Mit Teilabhilfebescheid vom 3. April 2014 setzte das FA den Einheitswert auf 68.500 DM (35.023 €) herab. Der beantragte Abschlag nach § 94 Abs. 3 Satz 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) wurde nicht gewährt und der Einspruch insoweit als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Die Klage gegen die Feststellung des Einheitswerts blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, ein Abschlag nach § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 2 BewG für eine bestehende Abbruchverpflichtung sei nicht zu berücksichtigen, weil zum Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2007 vorauszusehen gewesen sei, dass das Gebäude trotz Verpflichtung nicht abgebrochen werde. Aufgrund der langandauernden, immer wieder verlängerten Verpachtung sei mit einem Abbruch des Gebäudes nicht zu rechnen gewesen. Insoweit sei nicht allein der Pachtvertrag mit der Klägerin maßgebend, sondern auch das Verhalten der Verpächter gegenüber der Vorpächterin und der Siedlergemeinschaft insgesamt.
- 6 Mit der Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG und § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 3. April 2014 sowie die Einspruchsentscheidung vom 4. April 2014 dahingehend abzuändern, dass der Einheitswert auf 30.800 DM (= 15.747 €) herabgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Feststellungen des FG tragen nicht die Entscheidung, dass zum Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2007 der Nichtabbruch des Gebäudes voraussehbar gewesen ist.
- 10 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 abzubrechen 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).
- 11 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 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (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.
- 12 aa) Eine vertragliche 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 abzubrechen 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.).
- 13 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.).

- 14** b) Der Abschlag nach § 94 Abs. 3 Satz 3 BewG ist zu versagen, wenn im Feststellungszeitpunkt trotz entsprechender Abbruchverpflichtung der Nichtabbruch des Gebäudes voraussehbar ist. Es muss konkrete Anhaltspunkte dafür geben, dass es nicht zum Abbruch kommt.
- 15** 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 ihrer jeweiligen Rechtsvorgänger oder der Beteiligten vergleichbarer Miet- oder Pachtverhältnisse kann bei der Prognoseentscheidung über die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs berücksichtigt werden.
- 16** 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.
- 17** cc) Haben sich die Verhältnisse zum Feststellungszeitpunkt in Bezug auf das Grundstück oder das 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.
- 18** 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 vom 26. Februar 1986 II R 217/82, 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.).
- 19** 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).
- 20** 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.

- 21** 2. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 22** Das FG hat seine Entscheidung, dass zum Feststellungszeitpunkt mit einem Abriss des Gebäudes auf der von der Klägerin gepachteten Parzelle beim Vertragsende nicht zu rechnen war, im Wesentlichen darauf gestützt, dass nach den Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung die Verpachtung von Parzellen in der Siedlung nicht nur zur kleingärtnerischen Nutzung, sondern zu Wohnzwecken bereits seit 1945 und damit im Feststellungszeitpunkt seit rund 62 Jahren bestand. Die Klägerin habe keine konkreten Angaben zur Verpachtung der von ihr genutzten Parzelle und zur Errichtung des dort befindlichen Wohnhauses gemacht. Die neuen Umstände im Zusammenhang mit der Bebauungsplanung, die für einen Abbruch des Gebäudes zum Ende der Vertragslaufzeit sprechen könnten, seien nach dem Vortrag der Klägerin erst nach dem Feststellungszeitpunkt (1. Januar 2007) eingetreten und damit nicht zu berücksichtigen.
- 23** Selbst unter Einbeziehung der Ausführungen in der Einspruchsentscheidung fehlen aber in Bezug auf das Verhalten der anderen Pächter in der Siedlung Feststellungen dazu, ob die Pachtverträge zwischen den Verpächtern und den Pächtern jeweils stillschweigend oder ausdrücklich verlängert wurden oder ob sie von vornherein für eine lange Laufzeit abgeschlossen waren. Allein die Tatsache, dass eine Nutzung der Gebäude in der Siedlung zu Wohnzwecken möglich war, wobei zunächst Behelfsheime zugelassen waren und sich erst nach und nach eine Einfamilienhaussiedlung entwickelte, reicht nicht aus, um zum 1. Januar 2007 von einem Nichtabbruch des Wohnhauses auf der Parzelle der Klägerin auszugehen. Allein die langjährige tatsächliche Nutzung von Gebäuden zu Wohnzwecken, die in dem zusammenhängenden Siedlungsgebiet auf gepachtetem Grund zu unterschiedlichen Zeitpunkten und in unterschiedlicher Weise errichtet wurden, begründet nicht die Annahme, das Gebäude auf der von der Klägerin gepachteten Parzelle werde trotz Abbruchverpflichtung bei Ablauf des Pachtvertrags voraussichtlich nicht abgerissen. Ebenso fehlen zu dem Pachtverhältnis der Vorpächterin, die das Wohnhaus auf der Parzelle errichtet und an den damaligen Ehemann der Klägerin verkauft hatte, entsprechende Feststellungen, die einen Schluss auf einen voraussehbaren Nichtabbruch des Wohnhauses zulassen.
- 24** Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat, soweit dies möglich ist, Feststellungen zur Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs des Gebäudes bei Vertragsende im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 25** 3. Aus Gründen der Prozessökonomie wird für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hingewiesen:
- 26** a) Eine vertragliche Abbruchverpflichtung i.S. des § 94 Abs. 3 Satz 3 Halbsatz 1 BewG war im Streitfall gegeben. Die Klägerin war nach dem Inhalt des Pachtvertrags verpflichtet, das Gebäude am Ende der Pachtzeit abzurechnen.
- 27** b) Die tatsächliche Würdigung, ob zum 1. Januar 2007 voraussehbar war, dass es trotz der vertraglichen Abbruchverpflichtung am Vertragsende nicht zum Abbruch des Gebäudes kommen würde, ist ausgehend vom Pachtvertrag zwischen den Verpächtern und der Klägerin vorzunehmen. Sollten die Verpächter im Feststellungszeitpunkt ins Auge gefasst haben, mit großer Wahrscheinlichkeit den Pachtvertrag mit der Klägerin über das Vertragsende am 31. März 2018 hinaus zu den gleichen oder ähnlichen Bedingungen zu verlängern, könnte dies für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs sprechen.
- 28** c) Anhaltspunkte für die Beurteilung der Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs des Gebäudes bei Vertragsende können sich auch aus dem Pachtverhältnis der Vorpächterin der Parzelle ergeben. Zu klären wäre insbesondere, wann das Gebäude auf dem Grundstück errichtet wurde, ob und ab wann es Gegenstand des Pachtvertrags war, wie lange der mögliche Pachtvertrag lief, ob und wie lange er ggf. verlängert wurde und welche Bedingungen (z.B. in Hinblick auf eine Abbruchverpflichtung) er enthielt. Für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs des Gebäudes könnte es z.B. sprechen, wenn das Pachtverhältnis mit der Vorpächterin bereits eine Abbruchverpflichtung enthielt und mehrere Male zu ähnlichen Bedingungen verlängert wurde, ohne dass es am jeweiligen Vertragsende zum Abbruch eines bestehenden Gebäudes kam und das verlängerte Pachtverhältnis --unter Einbezug des Pachtverhältnisses mit der Klägerin-- insgesamt eine lange Laufzeit aufweist.
- 29** d) In die Abwägung können schließlich die Verhältnisse der übrigen 47 Pachtverträge einbezogen werden, da ihre Bedingungen nach den Feststellungen des FG den Bedingungen des Pachtvertrags der Klägerin entsprechen.

Beispielsweise kann das FG anhand einzelner Pachtverträge der übrigen 47 Pächter feststellen, wie lange diese laufen und ob und wie lange sie zu denselben oder ähnlichen Bedingungen verlängert wurden. Für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs würde es sprechen, wenn die Pachtverträge wiederholt zu gleichen oder ähnlichen Bedingungen verlängert wurden und es am Vertragsende nicht zum Abbruch der auf dem gepachteten Grund errichteten Gebäude kam. Gegen die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs würde sprechen, wenn ein anderer Pächter bereits ein Gebäude abbrechen musste.

- 30** e) Auch eine Änderung der bauplanungsrechtlichen Verhältnisse zum Feststellungszeitpunkt im Vergleich zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrags kann in die Würdigung einfließen. Für die Voraussehbarkeit des Nichtabbruchs würde es sprechen, wenn z.B. durch eine zum Feststellungszeitpunkt bereits vorhandene Änderung des Flächennutzungsplans die Stellung der Klägerin als Eigentümerin des Gebäudes über das Vertragsende am 31. März 2018 hinaus gestärkt wurde. Haben die Verpächter eine anderweitige Verpachtung, Nutzung oder Veräußerung des Grundstücks in Erwägung gezogen, spricht dies dagegen, dass das Gebäude bei Vertragsende voraussichtlich nicht abgebrochen wird.
- 31** 4. Da die Vorentscheidung bereits aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben ist, kommt es auf die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge nicht mehr an.
- 32** 5. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de