

Bundesverwaltungsgericht
Urt. v. 15.02.1991, Az.: 8 C 3/89

Kosten; Grundsteuererlaß bei Grundbesitz; Erhaltung in öffentlichem Interesse; Absetzungen für Abnutzung; Substanzverringerung; Sonderabschreibungen; Schuldzinsen; Eigenkapitalzinsen

Gericht: BVerwG

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 15.02.1991

Referenz: JurionRS 1991, 12586

Aktenzeichen: 8 C 3/89

Rechtsgrundlage:

§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG

Fundstellen:

BVerwGE 88, 46 - 53

BStBl II 1992, 577-580 (Volltext mit amtl. LS)

DÖV 1991, 506-507 (Volltext mit amtl. LS)

DVBl 1991, 589-591 (Volltext mit amtl. LS)

NJW 1991, 1696-1697 (Volltext mit amtl. LS)

NVwZ 1991, 999 (amtl. Leitsatz)

BVerwG, 15.02.1991 - 8 C 3/89

Amtlicher Leitsatz:

"Kosten" im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG (Grundsteuererlaß bei Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt) sind auch ("normale") Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, nicht dagegen einkommensteuerrechtlich zugelassene Sonderabschreibungen und auch weder Schuld- noch Eigenkapitalzinsen.

Tatbestand:

1 I.

Die Kläger begehren für die Kalenderjahre 1982 bis 1984 den Erlaß der von ihnen geforderten Grundsteuer. Sie erwarben 1981 zusammen mit einem anderen Ehepaar ein Grundstück, das seit der Jahrhundertwende mit einem Dreifamilienhaus bebaut und als Bestandteil einer Straßenzeile in das Denkmalsverzeichnis der beklagten Stadt eingetragen ist. Seit Oktober 1983 sind sie Alleineigentümer des Grundstücks. Die Beklagte setzte für die in Rede stehenden Jahre die Grundsteuer auf je 459,38 DM fest. Die Kläger beantragten wegen des Denkmalschutzes den Erlaß der Steuer. Die Beklagte lehnte dies ab.

2 Die Kläger haben nach erfolglosem Widerspruchsverfahren Klage mit dem Antrag erhoben, unter Aufhebung der ergangenen Bescheide die Beklagte zum Erlaß der Grundsteuer zu verpflichten. Sie haben sich auf § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG berufen und geltend gemacht, der Ertrag des Grundstücks sei in den fraglichen Jahren geringer gewesen als die Kosten. Zu diesen Kosten gehörten unter anderem die Absetzung für Abnutzung im Sinne von § 7 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie die auf die Anschaffungskosten entfallenden Schuldzinsen.

- 3 Die Beklagte ist diesem Vorbringen entgegengetreten.
- 4 Das Verwaltungsgericht hat die Klage durch Urteil vom 9. März 1988 abgewiesen. Das Oberverwaltungsgericht hat durch Urteil vom 31. Oktober 1988 die Berufung der Kläger zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

- 5 Den Klägern stehe der von ihnen begehrte Steuererlaß nicht zu. Die Voraussetzungen des allein in Betracht kommenden § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG seien nicht erfüllt. Nicht entschieden zu werden brauche, ob das Grundstück wegen des Denkmalschutzes sog. privilegierter Grundbesitz und deshalb im Sinne des § 32 GrStG erlaßwürdig sei. Darauf komme es nicht an. Denn die Vorschrift greife jedenfalls deshalb nicht ein, weil der Grundbesitz der Kläger in den Jahren 1982 bis 1984 nicht in dem dort bezeichneten Sinne unrentabel gewesen sei. Nach den Feststellungsbescheiden des Finanzamtes bzw. den Steuererklärungen der Kläger beruhe der in allen diesen Jahren eingetretene Verlust auf der Berücksichtigung sowohl einer Absetzung für Abnutzung als auch von Schuldzinsen. Ohne diese Positionen sei jeweils ein geringer Gewinn angefallen, nämlich 1982 in Höhe von 481 DM (Verlust: 30 096 DM; AfA: 7 512 DM; Schuldzinsen: 23 065 DM), 1983 in Höhe von 5 837 DM (Verlust: 24 099 DM; AfA: 8 055 DM; Schuldzinsen: 21 881 DM) und 1984 in Höhe von 2 062 DM (Verlust: 43 592 DM; AfA: 9 144 DM; Schuldzinsen: 36 510 DM). Die dementsprechend für die Beurteilung ausschlaggebende Frage, ob im Zusammenhang mit § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG Absetzungen für Abnutzung sowie Schuldzinsen unter den Begriff der "jährlichen Kosten" fielen, müsse verneint werden. Die Absetzungen für Abnutzungen seien ebenso wie die Schuldzinsen an die Aufwendungen für den Erwerb geknüpft; es gehe bei ihnen gerade nicht um "jährliche Kosten". Auf das Einkommensteuerrecht könne nicht ergänzend zurückgegriffen werden. Die dortige Berücksichtigung solcher Aufwendungen habe Gründe, die bei der Grundsteuer nicht einschlägig seien. Das komme bei den Schuldzinsen auch darin zum Ausdruck, daß im Zusammenhang mit § 32 GrStG Eigenkapitalzinsen ebenfalls nicht angesetzt werden dürften. Angesichts dessen würde eine Berücksichtigung von Schuldzinsen dazu führen, daß derjenige, der Grundbesitz mit Fremdkapital erwerbe, bessergestellt sei als derjenige, der das mit eigenen Mitteln tue. Diese Konsequenz verbiete sich, weil sie dem Wesen der Grundsteuer als einer Objektsteuer widerspreche. Was andererseits die Absetzungen für Abnutzung anlange, sei entscheidend, daß diese Absetzungen im Einkommensteuerrecht die Funktion hätten, den laufenden Wertverlust auszugleichen, den unter anderem ein Gebäude während seiner üblichen Lebensdauer erleide. Ein solcher Verlust trete unter dem Blickwinkel des Grundsteuerrechts bei Baudenkmalern nicht ein. Denn solche Bauwerke müßten nach den denkmalschutzrechtlichen Vorschriften grundsätzlich auf Dauer erhalten werden. Den mit Wertverlusten durch Alterung zusammenhängenden Interessen des Eigentümers werde dadurch Rechnung getragen, daß der Eigentümer seine gesamten regelmäßigen Erhaltungskosten (grund)steuerlich geltend machen könne; das lasse für eine zusätzliche Absetzung wegen Substanzverlustes keinen Raum.
- 6 Gegen diese Entscheidung wenden sich die Kläger mit ihrer vom Berufungsgericht zugelassenen Revision. Sie halten § 32 GrStG für verletzt, wiederholen ihre Ansicht, daß Abschreibungen wie Schuldzinsen als Kosten berücksichtigt werden müssen, und beantragen, unter Abänderung der vorinstanzlichen Urteile der Klage stattzugeben.
- 7 Die Beklagte bittet um Zurückweisung der Revision. Sie hält an den ergangenen Bescheiden und der sie tragenden Rechtsauffassung fest.
- 8 Der Oberbundesanwalt beteiligt sich am Revisionsverfahren. Er tritt der Würdigung des Berufungsgerichts bei und vertieft diese durch weitere Ausführungen.
- 9 Gründe:
- 10 II.

Die Revision hat Erfolg. Das angefochtene Urteil beruht auf einer Verletzung von Bundesrecht (§ 137 Abs. 1 Nr. 1 VwGO). Die ihm tragend zugrundeliegende Annahme, daß § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Grundsteuergesetzes vom 7. August 1973 (in der diese Vorschrift nicht berührenden Fassung des Gesetzes vom 14. Dezember 1976 - BGBl I S. 3341 - GrStG 1973) das Erlaßbegehren der Kläger nicht rechtfertigt, wird durch seine Begründung nicht gedeckt. Die abschließende Beurteilung des Falles erfordert eine weitergehende Sachaufklärung; das zwingt zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht (§ 144 Abs. 4 Nr. 2 VwGO).

- 11 Das Berufungsgericht hat den Klägern den beantragten Steuererlaß versagt, weil die von ihnen "erzielten Einnahmen" nicht "unter den jährlichen Kosten" gelegen hätten (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973). Diese Würdigung trifft nach den Tatsachenfeststellungen des Berufungsgerichts - rechnerisch - zu, wenn weder Abschreibungen auf Anschaffungskosten noch Schuldzinsen den Kostenbegriff dieser Vorschrift erfüllen. Allein die dadurch aufgeworfenen Fragen sind Gegenstand des Revisionsvorbringens der Beteiligten, und allein darauf braucht im folgenden auch eingegangen zu werden.
- 12 Der 7. Senat des Bundesverwaltungsgerichts hat in seinem vom Berufungsgericht angeführten - nicht veröffentlichten - Urteil vom 18. August 1966 - BVerwG VII C 156.63 - zu § 26 a des Grundsteuergesetzes in seiner Fassung vom 10. August 1951 (BGBl I S. 519 - GrStG 1951) entschieden, daß als "Kosten" auch eine "Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung" (§ 7 EStG) angesetzt werden kann. Daran ist entgegen der vom Berufungsgericht vertretenen Ansicht auch für den Begriff der "Kosten" in der - mit § 26 a Nr. 2 GrStG fast wörtlich übereinstimmenden - Regelung in § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 festzuhalten. Beizupflichten ist hingegen der Meinung des Berufungsgerichts, daß Schuldzinsen nicht unter den Kostenbegriff des § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 fallen.
- 13 Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören im Zusammenhang mit der Einkommensteuer sowohl Schuldzinsen als auch Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung zu den (Werbungs-) "Kosten", die den erzielten "Einnahmen" gegenüberzustellen sind (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und Abs. 2 Nr. 2, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 7 , § 7 EStG). Von dieser Regelung ist auch für die grundsteuerrechtliche Beurteilung auszugehen. Dem läßt sich nicht überzeugend entgegenhalten, daß sich die Einkommen- und die Grundsteuer, wenn man sie insgesamt betrachtet, wesentlich unterscheiden und dieser Unterschied vor allem auch darin liegt, daß es sich bei der Grundsteuer um eine vom Ertrag unabhängige sog. Objektsteuer handelt (vgl. etwa Urteil vom 15. April 1983 - BVerwG 8 C 52.81 - Buchholz 401.4 § 33 GrStG Nr. 19 S. 4 [5]). Ein in dieser Weise vorgenommener Vergleich greift zu weit. Was verglichen werden muß, sind die erwähnten Vorschriften des Einkommensteuerrechts auf der einen und speziell § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 auf der anderen Seite. Dann tritt jedoch als kennzeichnend hervor, daß § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 mit seiner Regelung die Festlegung auf eine Objektsteuer gerade verläßt, indem er - mit ähnlicher Formulierung wie § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (dort: "Überschuß der Einnahmen über die [Werbungs-]Kosten") - auf das Verhältnis zwischen den "Einnahmen" und den "Kosten" abhebt. Der erkennende Senat vermag angesichts dessen nicht einzusehen, weshalb bereits im Ausgangspunkt der geforderten Würdigung für die Ermittlung von "Gewinn" und "Verlust" beim Grundsteuererlaß nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 etwas anderes gelten sollte, als für eben diese Frage einkommensteuerrechtlich gilt. Sicherlich bestimmt das nur über den Ausgangspunkt, und es schließt demgemäß nicht aus, daß die nähere Betrachtung auf Einsichten führt, die gegen diesen Ausgangspunkt durchschlagen. Immerhin ist aus dem Ausgangspunkt aber die dem Fall angemessene Fragestellung abzuleiten und damit gewissermaßen auch die Richtung für die Suche nach überzeugenden (Gegen-)Argumenten.
- 14 Soweit es um die Berücksichtigung von Abschreibungen für Abnutzung oder Substanzverringerung geht, fehlt es nach Überzeugung des erkennenden Senats an (Gegen-)Argumenten, die sich durchgreifend dafür anführen lassen, daß es bei dem vorstehend herausgestellten Ausgangspunkt nicht bleiben kann.
- 15 Das Berufungsgericht meint zu Unrecht, ein solches Argument darin finden zu können, daß § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 die "jährlichen" Kosten für beachtlich erklärt. Der Zusatz "jährlich"

stellt lediglich die Verbindung zu § 9 Abs. 2 GrStG 1973 her; er korrespondiert der Ausgestaltung der Grundsteuer als einer jeweils für ein Kalenderjahr festzusetzenden Steuer. Mehr als das läßt sich ihm nicht entnehmen. Der Verzicht auf den Zusatz "jährlich" in § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG erklärt sich augenscheinlich daraus, daß § 2 EStG selbst wenig später zusammenfassend für sämtliche Grundlagen der [Einkommen-]Steuerfestsetzung die Maßgeblichkeit des "Kalenderjahr[es]" anordnet (Abs. 7 Satz 2).

- 16** Ebenso wenig führt es zugunsten der vom Berufungsgericht befürworteten Auslegung weiter, wenn mit dem Oberbundesanwalt gefragt wird, ob bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Berücksichtigung von Abschreibungen aus der Natur der Sache folgt oder aber nur deshalb erfolgen darf, weil § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG dies so bestimmt. Auch wenn das mit dem Bundesfinanzhof (z. B. Urteil vom 21. Dezember 1982 - VIII R 215/78 - BStBl II 1983 S. 410 [412]) im zweitgenannten Sinne zu beantworten sein sollte, ließe sich daraus nichts für eine unterschiedliche Behandlung von Einkommensteuer und Grundsteuererlaß nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 erschließen.
- 17** Als nicht überzeugend erweisen sich ferner die vom Oberbundesanwalt unterstützten Ausführungen des Berufungsgerichts darüber, daß bei § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 für die Berücksichtigung von Abschreibungen aus Gründen des Denkmalschutzes kein Bedarf bestehe. Der Hinweis darauf, daß sich denkmalgeschützte Gebäude "der üblichen wirtschaftlichen Betrachtung" entziehen, weil sie "grundsätzlich auf Dauer zu erhalten und daher nicht nach bestimmter Zeit als 'verbraucht' anzusehen" sind, geht an der Funktion der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung vorbei. Die Zubilligung solcher Absetzungen hängt nämlich begrifflich nicht davon ab, daß innerhalb eines überschaubaren Zeitraums ein Verbrauch im engeren Sinne dieses Wortes eintritt. Betriebswirtschaftlich dient die Zulässigkeit von Abschreibungen wesentlich dazu, "die durch Nutzung und Zeitablauf bedingte Entwertung der Anlage auszugleichen" (Beschuß vom 25. März 1985 - BVerwG 8 B 11.84 - Buchholz 401.84 Benutzungsgebühren Nr. 53 S. 37 [41]). Das soll die Wiederbeschaffung erleichtern, ohne aber vorauszusetzen, daß die ersetzte Anlage zuvor "verbraucht" wurde. Der Sinn der Gewährung von Abschreibungen ist gleichermaßen erfüllt, wenn der Eigentümer in die Lage versetzt wird, durch Veräußerung der alten Anlage einen Kaufpreis zu erzielen, der ihm ermöglicht, unter Hinzufügung des mit Hilfe der Abschreibung Angesparten eine Anlage wiederum des Ausgangswertes zu erwerben. Natürlich ist zuzugeben, daß dieser "Entwertungsgedanke" bei Gebäuden problematisch ist, ja, daß er bei entsprechender Konjunktur völlig unrealistisch werden kann. Das läßt sich jedoch im hier gegebenen Zusammenhang als Einwand nicht einbringen, weil diese Problematik weder für denkmalgeschützte Gebäude noch gerade für die Grundsteuer spezifisch ist.
- 18** Ein durchgreifendes Gegenargument vermag der erkennende Senat schließlich auch nicht der beispielsweise vom Oberverwaltungsgericht Münster vorgebrachten Erwägung zu entnehmen, daß bei § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 deshalb zwischen dem Erwerbsaufwand und dem Aufwand für die Erhaltung denkmalgeschützter Gebäude unterschieden werden müsse, weil ausschließlich der "Besitz und die Unterhaltung denkmalwürdiger Gebäude" erleichtert, nicht aber "die Anschaffung eines solchen Besitzes begünstigt werden" solle (Urteil vom 29. Juni 1983 - 3 A 1889/81 - ZKF 1984, 116 [117]). Diese Folgerungsweise verkennt den Zusammenhang zwischen dem Grundsteuer- und dem Denkmalschutzrecht in zweifacher Hinsicht. Zum einen wird übersehen, daß eine Berücksichtigung von Abschreibungen geeignet ist, die Verkehrsfähigkeit von Grundstücken mit denkmalgeschützter Bebauung zu fördern, und daß dies nicht weniger im Interesse des Denkmalschutzes liegt als die Ermunterung zu Erhaltungsaufwendungen. Nicht richtig gesehen wird bei dieser Überlegung aber außerdem, daß die Beziehung zwischen dem Grundsteuer- und dem Denkmalschutzrecht nicht einseitig an den auf Denkmalschutz gerichteten Gemeininteressen festgemacht werden darf, sondern daß sie darüber hinaus die - vor der Gewährleistung durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG immerhin rechtfertigungsbedürftige - Auswirkung des Denkmalschutzes auf das Privateigentum einschließt (vgl. dazu das Urteil vom 21. September 1984 - BVerwG 8 C 62.82 - Buchholz 401.4 § 32 GrStG Nr. 2 S. 1 [4 f.]).
- 19** Da keine weiteren Anhaltspunkte ersichtlich sind, die dafür sprechen könnten, daß nicht an der dem Ausgangspunkt entsprechenden Beurteilung festzuhalten ist, muß es im Zusammenhang mit den Abschreibungen bei der Würdigung bleiben, die jenem Ausgangspunkt entspricht: Die durch § 7

EStG für das Einkommensteuerrecht zugelassenen Abschreibungen für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zugleich "Kosten" im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973, soweit sie "normal" sind, d. h. soweit sie in der Tat auf einen Ausgleich für Abnutzung oder Substanzverringerung zielen; die einkommensteuerrechtliche Zulässigkeit erhöhter (oder Sonder-)Abschreibungen wird, weil es dabei nicht um Wertausgleich, sondern um sog. Verschonungssubventionen geht, durch § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 nicht honoriert (ebenso - für eine andere Konstellation des Grundsteuererlasses - das Urteil vom 23. Oktober 1959 - BVerwG VII C 25.58 - BVerwGE 9, 241 [244 f.]).

- 20** Im Hinblick auf die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung lassen sich, wie dargelegt, keine überzeugenden Argumente finden, die es gestatten, den Ausgangspunkt der Beurteilung beiseite zu schieben. Das ist bei den Schuldzinsen anders. Der Grund dafür liegt wesentlich darin, daß bei der Ermittlung des Verhältnisses zwischen "Einnahmen" und "Kosten", auf das es nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 ankommt, Schuldzinsen ebenso behandelt werden müssen, wie Eigenkapitalzinsen zu behandeln sind. An dieser Stelle wirkt sich entscheidend aus, daß der Gesetzgeber die Grundsteuer - sie als solche - als Objektsteuer ausgestaltet hat. Unter dem Blickwinkel dieser Ausgestaltung erwiese es sich nämlich als in hohem Maße bedenklich, wenn der in § 32 GrStG zwingend angeordnete Steuererlaß in seinem Tatbestand danach differenzierte, ob der Eigentümer den Erwerb unter Verzicht auf die anderenfalls erzielbaren Zinsen mit eigenen Mitteln finanziert oder dafür Fremdmittel eingesetzt hat. Dabei mag auf sich beruhen, ob für eine solche Differenzierung "sachlich einleuchtende Gründe [schlechthin] nicht auffindbar" wären und sie deshalb wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungswidrig gehalten werden müßte (vgl. etwa BVerfG, Beschluß vom 14. April 1964 - 2 BvR 69/62 - BVerfGE 17, 319 [330]). Auch wenn diese Folgerung zu weit gehen sollte, unterläge keinem Zweifel, daß die Gleichbehandlung von Eigenkapitalzinsen und Schuldzinsen im hier gegebenen Zusammenhang dem Verfassungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG ungleich nähersteht, als dies für eine Ungleichbehandlung zuträfe. Auf dieser Grundlage muß die auf die Berücksichtigungsfähigkeit von Schuldzinsen gerichtete Frage, wenn bei ihr das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG hinreichend berücksichtigt wird, dahin lauten, ob das in § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 enthaltene Tatbestandsmerkmal "Kosten" so verstanden werden kann, daß mit ihm - als die Einkünfte mindernd - auch eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals zugestanden wird. Das ist zu verneinen. Ob diese Auslegung schlechterdings unabweisbar ist, mag dahinstehen. Jedenfalls sprechen für sie die weitaus besseren Gründe. Zinsen auf eingesetztes Eigenkapital sind zumindest nicht Kosten im eigentlichen und engeren Sinne dieses Wortes, sondern ein (formalisierter) Teil des Gewinnes (Urteil vom 23. Oktober 1959, a. a. O. S. 244). Wenn der Begriff der Kosten in § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 sie gleichwohl erfassen sollte, bedürfte es eines hinreichend deutlichen Hinweises. Daran fehlt es.
- 21** Da nach den vom Berufungsgericht ermittelten Zahlen die von den Klägern erzielten Einnahmen schon dann unter den Kosten lagen, wenn - zwar nicht die Schuldzinsen, wohl aber - (normale) Abschreibungen berücksichtigt werden, hängt die Rechtfertigung des Erlaßbegehrens von dem Vorliegen der weiteren tatbestandlichen Anforderungen des § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973, d. h. davon ab, ob es sich beim Grundbesitz der Kläger um "Grundbesitz" handelt, "dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt". Das entzieht sich in Ermangelung hinreichender tatsächlicher Feststellungen derzeit der Beurteilung durch den erkennenden Senat. Deshalb muß die Sache an das Berufungsgericht zurückverwiesen werden. Zu den Rechtsfragen, die mit den "denkmalschutzrechtlichen" Tatbestandsmerkmalen des § 32 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG 1973 zusammenhängen, hat der Senat namentlich in seinem Urteil vom 21. September 1984 - BVerwG 8 C 62.82 - (Buchholz 401.4 § 32 GrStG Nr. 2) Stellung genommen. Auf das dort Ausgeführte wird verwiesen.