

**Bundesfinanzhof Urteil vom 2. 4. 2008 II R 59/06 Verfassungsbeschwerde
eingelegt 1 BvR 1316/08 Veröffentlicht in BFH/NV 2008, 1124 = HFR 2009, 12 =
DStRE 2008, 1356 = EzD 6.2.1 Nr. 1**

Leitsatz (nicht amtlich)

Die Schätzung des Grundstückswerts zur Feststellung des Einheitswerts eines im Beitrittsgebiet gelegenen sonstigen bebauten Grundstücks auf den 1. 1. 1935 nach der im sog. Denkmalerlass vorgesehenen Schätzungsmethode, mit der der gemeine Wert des Gebäudes auf der Grundlage des Bodenwerts und des Gebäudewerts ermittelt und jeweils die durchschnittlichen Herstellungskosten für vergleichbare Objekte auf den Stichtag 1. 1. 1935 zugrunde gelegt werden, ist nicht zu beanstanden.

Zum Sachverhalt

Die Kl. sind Eigentümer eines im Beitrittsgebiet gelegenen denkmalgeschützten Wasserschlosses. Das FA stellte den Einheitswert durch Wertfortschreibungsbescheid auf den 1. 1. 2002 fest; es berechnete den Gebäudewert auf der Grundlage des Erlasses des Finanzministeriums Thüringen „Einheitsbewertung des Grundbesitzes, hier: Grundbesitz, der unter Denkmalschutz steht“ vom 22. 12. 1994 – Denkmalerlass. Dabei ermäßigte das Finanzamt den Gebäudenormalherstellungswert entspr. Tz. 2.2.4 Denkmalerlass um einen Abschlag für Denkmalschutz in Höhe von 10% und kürzte den verbleibenden Gebäudenormalherstellungswert um die Alterswertminderung, wobei der insgesamt angesetzte Abschlag (Tz. 2.2.3 Denkmalerlass) auf 40% des Gebäudenormalherstellungswerts begrenzt wurde. Auf die Klage setzte das FGTH mit Urteil vom 8. 9. 2005 II 723/03, EFG 2007, 741 den Einheitswert herab; es vertrat die Auffassung, dass die durch die Verwaltungserlasse vorgegebene Begrenzung des Abschlags einer gesetzlichen Grundlage entbehre. Darüber hinaus sei ein Abschlag wegen behebbarer Baumängel gem. § 87 BewG sowie ein Denkmalabschlag in Höhe von 10% anzusetzen.

Die Revision des Finanzamts führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur anderweitigen Feststellung des Einheitswerts.

Aus den Gründen

1. Nach § 129 Abs. 1 BewG gelten für die im Beitrittsgebiet liegenden wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke die festgestellten oder noch festzustellenden Einheitswerte nach den Wertverhältnissen zum 1. 1. 1935 weiter. Nach Abs. 2 dieser Vorschrift werden – vorbehaltlich der §§ 129a bis 131 BewG – für die Ermittlung der Einheitswerte 1935 statt der §§ 27, 68 bis 94 BewG u. a. im Einzelnen genannte Bestimmungen des BewG DDR i. d. F. vom 18. 9. 1970 (Gesetzblatt der DDR, Sonderdruck Nr. 674) und der RBewDV vom 2. 2. 1935 (RGBl. I 1935, 81) mit späteren Änderungen weiter angewandt.

a) Sonstige bebaute Grundstücke i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 5 RBewDV, zu denen das Gebäude der Kl. nach den zwischen den Beteiligten unstreitigen Feststellungen des FG gehört, sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten (§ 33 Abs. 2 Satz 1 RBewDV). Diesen beschreibt § 10 Abs. 1 BewG DDR als den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen und ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen. Hinsichtlich der maßgeblichen Wertverhältnisse bestimmt § 3a Abs. 1 RBewDV, dass bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes (Bestand, bauliche Verhältnisse usw.) vom Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom 1. 1. 1935 zugrunde zu legen sind.

b) Für ein sonstiges Gebäude i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 5 RBewDV scheidet der Ansatz einer Jahresrohmiete gem. § 33 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2 RBewDV von vornherein aus. Da nach den vom FG getroffenen Feststellungen auch Verkäufe auf den Stichtag 1. 1. 1935 nicht vorliegen, kommt in Anwendung der allgemeinen Grundsätze für die Wertermittlung nur eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 AO) des am freien Markt erzielbaren Einzelveräußerungspreises in Betracht ...

c) Für die Schätzung des Grundstückswerts kann nur auf die Grundzüge des Sachwertverfahrens in Anlehnung an die Regelungen der §§ 83ff. BewG, die gem. § 129 Abs. 2 BewG nicht unmittelbar anwendbar sind, zurückgegriffen werden. Danach ist die im Denkmalerlass vorgesehene Schätzungsmethode, mit der das FA den gemeinen Wert des Gebäudes der Kl. auf der Grundlage des Bodenwerts und des Gebäudewerts ermittelt und jeweils die durchschnittlichen Herstellungskosten für vergleichbare Objekte auf den Stichtag 1. 1. 1935 zugrunde gelegt hat, nicht zu beanstanden.

... wird im einzelnen begründet.

d) Die von den Kl. geäußerten Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet teilt der Senat nicht, insoweit wird auf den BFH-Beschluss vom 11. 4. 2007 II B 104/06 (BFH/NV 2007, 1280, m. w. N.) verwiesen.

2. Entgegen der Auffassung des FG ist der Gebäudewert nach Abzug der Alterswertminderung mit einem Restwert von 40 v. H. des Gebäudenormalherstellungswerts anzusetzen (Ziff. 2.2.3 Denkmalerlass); eine Ermäßigung des Restwerts auf 30 v. H. in entspr. Anwendung des § 86 Abs. 3 Satz 1 BewG kommt nicht in Betracht.

a) § 129 Abs. 2 BewG und die dort in Bezug genommenen Vorschriften enthalten keine Regelung über den Höchstsatz einer Wertminderung wegen Alters. Das Fehlen einer solchen Bestimmung rechtfertigt aus den unter 1.c. dargelegten Gründen nicht die Annahme des FG, § 129 Abs. 2 BewG enthalte eine „planwidrige Gesetzeslücke“, die durch eine entspr. Anwendung des § 86 Abs. 3 Satz 1 BewG zu schließen sei. Die unmittelbare oder entspr. Anwendung des § 86 Abs. 3 BewG ist durch den Eingangssatz des § 129 Abs. 2 BewG ausdrücklich ausgeschlossen. Entgegen der Annahme des FG ergibt sich etwas anderes auch nicht aus der Rspr. des BFH. Die dort ausdrücklich gebilligte „Anlehnung an die Regelungen der §§ 83ff. BewG“ (so z. B. BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1626) betrifft lediglich die Grundzüge der Schätzungsmethode, nicht aber die in §§ 83ff. BewG getroffenen Detailregelungen des Sachwertverfahrens und bedeutet insbes. nicht, dass der in § 86 Abs. 3 Satz 1

BewG geregelte Höchstsatz des Abschlags wegen Alterswertminderung auch im Anwendungsbereich des § 129 Abs. 2 BewG maßgebend ist.

b) Der Denkmalerlass kann – entgegen der Meinung des FG – weder allgemein noch speziell im Hinblick auf die Abweichung von § 86 Abs. 3 Satz 1 BewG als „unzulässige normersetzende Verwaltungsvorschrift“ qualifiziert werden und ist, anders als die Kl. meinen, wegen seines auch die Sachverhaltsermittlung betreffenden Gegenstands keine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift. Vielmehr handelt es sich um eine Verwaltungsvorschrift, die den von § 10 Abs. 1 BewG DDR erteilten „generellen Schätzungsauftrag“ umsetzt. Für den Erlass einer solchen Verwaltungsvorschrift, die die in § 10 Abs. 1 BewG DDR oder § 9 BewG verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe im Interesse der Einheitlichkeit und Praktikabilität ausfüllt, bedarf die Finanzverwaltung keiner ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung, ... ob sich eine solche Ermächtigung – wie das FA meint – aus § 52 Abs. 1 BewG DDR ableiten könnte, kann deshalb offen bleiben. Dementsprechend hat der BFH auch bereits die Anwendung dem Denkmalerlass vergleichbarer Verwaltungserlasse für die Ermittlung von Einheitswerten im Beitrittsgebiet gebilligt ... Ein Verstoß gegen Art. 20 GG, wie von den Kl. geltend gemacht, liegt nicht vor; die von den Kl. insoweit angeregte Einholung einer Entscheidung des BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 GG ist nicht veranlasst.

c) Eine Abweichung von den im Denkmalerlass getroffenen Regelungen kommt nur unter engen Voraussetzungen in Betracht. Dies folgt aus der einer bewertungsrechtlichen Verwaltungsvorschrift zukommenden Bedeutung, eine möglichst gleichmäßige Besteuerung sowie Rechtssicherheit zu gewährleisten und die – sowohl im Interesse der Finanzverwaltung als auch in dem der Stpfl. gebotene – Praktikabilität des Bewertungsverfahrens sicherzustellen ... Eine Abweichung vom Denkmalerlass kann nur geboten sein, wenn der sich ergebende Grundstückswert außerhalb jeder noch vertretbaren Toleranz liegt ... Insofern kann – entgegen der Annahme der Kl. – nicht von einer „unwiderlegbaren“ Fiktion des Denkmalerlasses gesprochen werden.

Der Maßstab noch vertretbarer Toleranz entspricht der Bandbreite der Werte, die sich bei der Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken ergeben können. Es gibt für Grundstücke keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert, sondern allenfalls ein Marktniveau (vgl. z. B. BVerfG-Beschluss vom 7. 11. 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1). Schon deshalb kann der auf der Grundlage einer Verwaltungsvorschrift ermittelte Wert nur darauf überprüft werden, ob er sich noch innerhalb des Korridors vertretbarer Verkehrswerte bewegt. Dies gilt auch für die nach den Wertverhältnissen am 1. 1. 1935 festzustellenden Einheitswerte.

d) Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist der in Ziff. 2.2.3 Denkmalerlass angesetzte Restwert von 40 v. H. des Gebäudenormalherstellungswerts nicht zu beanstanden. Dieser Restwert liegt innerhalb einer noch vertretbaren Toleranz ...

3. Soweit das FG einen weiteren Abschlag wegen behebbarer Baumängel sowie wegen des bestehenden Denkmalschutzes angesetzt hat, kann dem nur zum Teil gefolgt werden.

a) Entgegen der Auffassung des FG ist der nach Ziff. 2.2.3 Denkmalerlass anzusetzende Restwert nicht in entspr. Anwendung des § 87 BewG i. V. m. Abschn. 43 der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens um einen weiteren Abschlag für behebbare Baumängel zu kürzen. Nach Ziff. 2.2.3 Satz 3 Denkmalerlass sind zwar behebbare bauliche Schäden nach dem Schadensgrad und

dem Verhältnis der Wertigkeit des beschädigten Bauteils zum Gesamtbauwerk in dem Umfang zu berücksichtigen, in dem sie tatsächlich bestehen. Die Berücksichtigung dieser behebbaren Bauschäden unterliegt jedoch ebenfalls der Restwertregelung der Ziff. 2.2.3 Denkmalerlass und unterliegt aus den unter 2. c und d dargelegten Gründen keinen rechtlichen Bedenken.

Eine entspr. Anwendung des § 87 BewG, der gem. § 129 Abs. 2 BewG im Beitrittsgebiet ebenfalls keine Anwendung findet, kommt insoweit nicht in Betracht ...

b) Dem FG ist hingegen darin zu folgen, dass der sich im Streitfall aus Ziff. 2.2.3 Denkmalerlass ergebende Restwert wegen der denkmalschutzrechtlichen Beschränkungen zu ermäßigen ist. Dies folgt aus Ziff. 2.2.4 Denkmalerlass, wonach eine Ermäßigung „außerdem“ wegen der denkmalschutzrechtlichen Beschränkungen in Betracht kommt. Diese Ermäßigung ist ersichtlich auf den nach Ziff. 2.2.3 Denkmalerlass ermittelten Restwert bezogen und kann deshalb nicht bereits – wie in dem angegriffenen Einheitswertbescheid geschehen – auf der Ebene des Gebäudenormalherstellungswerts vor Ansatz der Alterswertminderung berücksichtigt werden ...