BUNDESFINANZHOF

Az. II R 5/05

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In dem Rechtsstreit

FONDS-Verwaltungen Immobilien-KG,

Klägerin und Revisionsklägerin,
Prozessbevollmächtigte: und
Steuerberatungsgesellschaft mbH,

gegen

Finanzamt 💮

Beklagter und Revisionsbeklagter, wegen Grundsteuererlass 1998,

beigetreten:

- 1. Bundesministerium der Finanzen,
- 2. Senatsverwaltung für Finanzen, Berlin,

hat der II. Senat

unter Mitwirkung

des Vorsitzenden Richters

am Bundesfinanzhof

Viskorf

und der Richter

am Bundesfinanzhof

Kilches,

Dr. Pahlke,

Dr. Jüptner und

Schmid

aufgrund mündlicher Verhandlung am 24. Oktober 2007 für Recht erkannt:

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 26. Februar 2003 2 K 2331/00 aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine vermögensverwaltende Immobilien-KG, erstellte 1994 auf einem eigenen Grundstück in Berlin nach einer vorausgegangenen Markt- und Standortanalyse ein Bürogebäude, das zur vollständigen Vermietung an verschiedene Mieter bestimmt war. Das Gebäude weist eine Bürofläche von 22 257 qm, Lagerräume von 461 qm und eine Tiefgarage mit 320 Stellplätzen auf. Das Grundstück ist zum 1. Januar 1995 im Ertragswertverfahren als Geschäftsgrundstück bewertet worden. Eine ursprünglich zusätzliche Feststellung, wonach es sich um ein Betriebsgrundstück handele, ist auf einen Einspruch der Klägerin hin aufgehoben worden. Der Grundsteuermessbetrag ist zum 1. Januar 1995 auf 45 939,95 DM festgesetzt worden. Dies ergab für 1998 eine Grundsteuer von 275 639,70 DM, die gemäß § 27 Abs. 3 des Grundsteuergesetzes (GrStG) durch öffentliche Bekanntmachung festgesetzt wurde.

Im März 1999 beantragte die Klägerin, die Grundsteuer 1998 gemäß § 33 Abs. 1 GrStG in Höhe von 32,09 v.H., nämlich in Höhe eines Teilbetrages von 88 453 DM, zu erlassen, da das Gebäude teilweise leer stehe und die Mieten für die vermieteten Flächen hinter der ortsüblichen Miete weit zurückblieben. Den zu erlassenden Steueranteil hatte die Klägerin auf der Grundlage einer üblichen Miete von 25 DM/qm für die Büroräume, 10 DM/qm für die Lagerräume und 150 DM für die Stellplätze wie folgt berechnet:

1. Jahres-Sollertrag

```
25 DM x 22 257 x 12 = 6 677 100 DM

10 DM x 461 x 12 = 55 320 DM

150 DM x 320 x 12 = 576 000 DM

7 308 420 DM (100,00 v.H.)

//. erzielte Jahresmiete 4 377 075 DM (59,89 v.H.)

Ertragsminderung 2 931 345 DM (40,11 v.H.)
```

2. 4/5 von 40,11 v.H. ergeben 32,09 v.H.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte einen Erlass mit Verfügung vom 9. Dezember 1999 und Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2000 ab, da die Leerstände und niedrigen Mieten nicht durch atypische Umstände, sondern strukturell bedingt und überdies nicht vorübergehend, sondern von Dauer seien. Außerdem habe die Klägerin nicht nachgewiesen, die Vermietungsobjekte "erheblich unter der üblichen Miete angeboten" zu haben.

Auch die daraufhin erhobene Klage blieb erfolglos. Zur Begründung hatte die Klägerin vorgetragen, trotz umfangreicher Vermietungsbemühungen, bei denen sie die geforderte Miete auf 21 DM/qm herabgesetzt habe, habe sie im Jahr 1998 nur Büromieten von 22 DM/qm erzielen können und seien 8 111 qm (36,44 v.H.) der gesamten Bürofläche sowie 157 Stellplätze (49,06 v.H.) gar nicht zu vermieten gewesen. Der Leerstand habe dabei nicht immer dieselben Räume betroffen.

Das Finanzgericht (FG) nahm an, der normale Rohertrag sei im Wege eines Fremdvergleichs danach zu bestimmen, was andere Objekte vergleichbarer Beschaffenheit erbrächten. Dazu bräuchten jedoch keine weiteren Feststellungen getroffen zu werden, weil ein Erlass nur bei atypischen Fallgestaltungen in Betracht

komme und eine solche im Streitfall nicht vorliege. Im Übrigen habe die Klägerin die Ertragsminderung zu vertreten. Sie habe ihre Gewerberäume zu einer überhöhten Miete von 21 DM/qm angeboten und damit den teilweisen Leerstand selbst verursacht. Angesichts der Aussichtslosigkeit einer Vollvermietung zu diesem Mietpreis sei ihr zuzumuten gewesen, die Mietforderungen auf den Betrag herabzusetzen, den die Mietinteressenten zu bezahlen bereit gewesen seien. Bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundsteuer obliege es dem Grundstückseigentümer, "auch den geringstmöglichen Ertrag aus dem Objekt zu erzielen".

Mit der Revision rügt die Klägerin eine fehlerhafte Anwendung des § 33 Abs. 1 GrStG. Das FG habe zu Unrecht angenommen, sie, die Klägerin, habe die Minderung des Rohertrags zu vertreten. Vielmehr sei der teilweise Leerstand nicht zu verhindern gewesen, obwohl sie Mieten von nur noch 21 DM/qm verlangt habe und damit unter der üblichen Miete geblieben sei. Angesichts des Angebotsüberhangs bei Büroräumen hätten sich einfach nicht genügend Mieter gefunden. Im Übrigen wendet sich die Klägerin gegen die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte, wonach strukturbedingte Mietausfälle für veränderte Wertverhältnisse sprächen, denen erst bei einer neuen Hauptfeststellung Rechnung zu tragen sei.

Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung, der Ablehnungsverfügung vom 9. Dezember 1999 sowie der Einspruchsentscheidung vom 3. Juli 2000 das FA zu verpflichten, die Grundsteuer 1998 in Höhe eines Teilbetrages von 88 453 DM zu erlassen.

Das FA ist der Revision entgegengetreten.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sowie die Senatsverwaltung für Finanzen (SVF), Berlin, sind dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten.

II.

Die Revision ist begründet. Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat seine Rechtsprechung, wonach in Fällen strukturell bedingter Ertragsminderungen von gewisser Dauer ein Grundsteuererlass gemäß § 33 Abs. 1 GrStG nicht in Betracht komme, durch Beschluss vom 24. April 2007 BVerwG GmS-OGB 1/07 (Zeitschrift für Kommunalfinanzen -- ZKF-- 2007, 211) aufgegeben und sich der abweichenden Ansicht des erkennenden Senats (Beschlüsse vom 13. September 2006 II R 5/05, BFHE 213, 390, BStBl II 2006, 921 sowie vom 26. Februar 2007 II R 5/05, Leitsatz, BStBl II 2007, 469) angeschlossen. Damit sind alle Differenzierungen nach typischen oder atypischen, nach strukturell bedingten oder nicht strukturell bedingten, nach vorübergehenden oder nicht vorübergehenden Ertragsminderungen und nach den verschiedenen Möglichkeiten, diese Merkmale zu kombinieren, hinfällig. Da das FG noch von der früheren Rechtsauffassung des BVerwG ausgegangen und auch der Alternativbegründung des FG, wonach die Klägerin die Ertragsminderung zu vertreten habe, nicht zu folgen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

1. Ist bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag um mehr als 20 v.H. gemindert und hat der Steuerschuldner die Minderung des Rohertrags nicht zu vertreten, so wird die Grundsteuer gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG in Höhe des Prozentsatzes erlassen, der vier Fünfteln des Prozentsatzes der Minderung entspricht. Unter dem normalen Rohertrag eines bebauten Grundstücks, dessen Wert im Ertragswertverfahren zu ermitteln ist, ist gemäß § 33 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GrStG die Jahresrohmiete zu verstehen, die bei einer Hauptfeststellung auf den Beginn des Erlasszeitraums --d.h. des Kalenderjahres, für das die jahresweise zu erhebende und ggf. zu erlassende Steuer festgesetzt worden ist-- maßgebend wäre. Jahresrohmiete wiederum ist gemäß § 79 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) das Gesamtentgelt,

das der Mieter (Pächter) für die Benutzung des Grundstücks aufgrund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Feststellungszeitpunkt für ein Jahr zu entrichten hat. Ist das Grundstück oder sind Teile desselben eigengenutzt, ungenutzt --d.h. auch leer stehend--, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen, gilt gemäß § 79 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 BewG als Jahresrohmiete die übliche Miete, die gemäß Abs. 2 Satz 2 der Vorschrift in Anlehnung an die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlte Jahresrohmiete zu schätzen ist. Die übliche Miete gilt gemäß § 79 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG auch dann als Jahresrohmiete, wenn die Räume für eine um mehr als 20 v.H. von der üblichen Miete abweichende Miete vermietet sind.

a) Damit gibt es zwei mögliche Bezugsgrößen, an denen eine etwaige Ertragsminderung zu messen ist, nämlich zum einen die vereinbarte Jahresrohmiete und zum anderen die übliche Miete, und zwar jeweils vom Beginn des Erlasszeitraums. Dass diese durch § 79 Abs. 1 und 2 BewG vorgegebene Unterscheidung der Bezugsgrößen im Rahmen der Einheitsbewertung des Grundvermögens bei Fortschreibungen oder Nachfeststellungen keine Rolle mehr spielt und stattdessen durchgehend auf die übliche Miete zum Hauptfeststellungszeitpunkt abgestellt wird, ist in der Unmöglichkeit begründet, die tatsächlich erzielten Mieten vom Fortschreibungs- bzw. Nachfeststellungszeitpunkt auf die Mieten nach den Wertverhältnissen vom Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 zurückzurechnen (dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Oktober 1986 II R 230/81, BFHE 148, 174, BStBl II 1987, 201, sowie Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, Kommentar, Stand Februar 2007, § 79 Rz 103). Die Notwendigkeit einer derartigen Rückrechnung entfällt aber bei Anwendung des § 33 GrStG, soweit in dessen Abs. 1 Satz 3 der Beginn des Erlasszeitraums als Hauptfeststellungszeitpunkt fingiert wird.

b) Diese unterschiedlich definierten Jahresrohmieten für tatsächlich vermietete Räume einerseits und leer stehende Räume andererseits führen zu unterschiedlichen Bezugsgrößen für die Berechnung des Ausmaßes einer Ertragsminderung. Hat der Grundstückseigentümer zu Beginn des Erlasszeitraums einer schwachen Mieternachfrage bereits durch geringere Mietforderungen Rechnung getragen und auf diese Weise einen Teil seiner Räumlichkeiten vermieten können, ohne mehr als 20 v.H. von der üblichen Miete abgewichen zu sein, bilden die tatsächlich vereinbarten Mieten für diese Räume die Bezugsgröße, so dass nur noch Veränderungen der tatsächlich vereinnahmten Mieten (Abschn. 40 Abs. 4 der Grundsteuer-Richtlinien 1978 --GrStR--) während des Erlasszeitraums von Bedeutung sein können und die erforderliche mehr als 20%ige Ertragsminderung an der ohnehin schon geminderten Bezugsgröße zu messen ist.

Geht es um eine Ertragsminderung wegen leer stehender Räume, und zwar wegen solcher, die bereits zu Beginn des Erlasszeitraums leer gestanden haben, bildet die übliche Miete die Bezugsgröße. Die übliche Miete zu Beginn des Erlasszeitraums ist aber nicht die Durchschnittsmiete, die für die vermieteten Teile vereinbart werden konnte, sondern eine in Anlehnung an die Miete für Räume gleicher Art, Lage und Ausstattung zu schätzende Miete. In Zeiten mangelnder Nachfrage und infolgedessen nachgebender Mieten treffen aber noch zu besseren Zeiten gezahlte Mieten für vergleichbare Räume in schon länger vorhandenen Gebäuden mit geringeren Mieten für neu auf den Markt gekommene Objekte zusammen. Beide Mieten gehen in die gemäß § 33 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GrStG i.V.m. § 79 Abs. 2 BewG auf den Beginn des Erlasszeitraums zu schätzende übliche Miete für vergleichbare Räume ein. Dies kann zu einer höheren Bezugsgröße als derjenigen führen, die sich aus den zu Beginn des Erlasszeitraums tatsächlich vereinbarten Mieten für die vermieteten Teile eines neu auf den Markt gekommenen (Büro-)Gebäudes ergibt, sofern diese Mieten nicht mehr als 20 v.H. von der üblichen Miete abweichen.

Daraus folgt zum einen, dass leer stehende Räume, für die die übliche Miete die Bezugsgröße darstellt, nur solche Räume sein können, die zu Beginn des Erlasszeitraums leer gestanden haben, und zum anderen, dass die nicht mehr als 20 v.H. von der üblichen Miete abweichenden Mieten für zu Beginn des Erlasszeitraums vermietete Räume auch dann die Bezugsgröße bleiben, wenn die Räume im Verlauf des Erlasszeitraums in einen Leerstand übergehen.

- c) Der Summe dieser solchermaßen bestimmten Bezugsgrößen ist der tatsächlich erzielte Rohertrag gegenüberzustellen (vgl. Urteil des Oberverwaltungsgerichts des Saarlandes vom 28. September 2001 1 Q 26/01, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht Rechtsprechungs-Report 2002, 885; Abschn. 40 Abs. 1 Satz 1 GrStR 1978, sowie Drosdzol in Kommunale Steuer-Zeitschrift --KStZ-- 2001, 183). Unterschreitet er die Bezugsgröße um mehr als 20 v.H., hat der Steuerschuldner einen Anspruch auf Grundsteuererlass in der in § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG vorgesehenen Höhe, sofern weder der Steuerschuldner die Ertragsminderung zu vertreten hat noch der Ausnahmetatbestand des § 33 Abs. 5 GrStG erfüllt ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10. August 1988 II R 10/86, BFHE 153, 571, BStBl II 1989, 13).
- aa) Der Steuerpflichtige hat die Ertragsminderung, soweit sie durch einen Leerstand bedingt ist, dann nicht zu vertreten, wenn er sich nachhaltig um eine Vermietung der Räumlichkeiten zu einem marktgerechten Mietzins bemüht hat (so Urteil des BVerwG vom 6. September 1984 8 C 60/83, KStZ 1985, 11; vgl. auch Abschn. 38 Abs. 4 Satz 1 und 2 GrStR 1978). Auch im Falle eines Überangebots auf dem betreffenden Marktsegment kann vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, sich den unteren Rand der Mietpreisspanne zu eigen zu machen (so aber wohl Urteil des

Hessischen Verwaltungsgerichtshofs vom 7. März 2005
5 UE 3009/02, Die öffentliche Verwaltung 2005, 785). Es reicht aus, dass die Räumlichkeiten dem Markt zur Verfügung stehen und nachhaltig zu einer Miete innerhalb der Spanne eines marktgerechten Mietzinses angeboten worden sind. Ein weiterer Inhalt kommt dem Tatbestandsmerkmal des Nichtvertretenmüssens nicht zu. Daher ist auch ohne Bedeutung, ob und wie lange bei neuen Mietobjekten mit Anlaufschwierigkeiten zu rechnen ist und was zum Unternehmerrisiko eines Vermieters gehört. § 33 GrStG ist keine Lenkungsnorm. Soweit in Abschn. 38 Abs. 4 a GrStR 1978 von einem Unternehmerrisiko die Rede ist, betrifft dies nicht vermietete oder zur Vermietung vorgesehene Grundstücke, sondern eigengewerblich genutzte Grundstücke i.S. des § 33 Abs. 2 GrStG. Es liegt auf der Hand, dass die eigengewerbliche Nutzung dabei nicht aus der Vermietungstätigkeit bestehen kann.

- bb) Nach § 33 Abs. 5 GrStG ist eine Ertragsminderung dann kein Erlassgrund, wenn sie für den Erlasszeitraum durch Fortschreibung des Einheitswerts berücksichtigt werden kann oder bei einem rechtzeitigen Antrag auf Fortschreibung hätte berücksichtigt werden können. Dieses weitere Hindernis für einen Erlass gemäß § 33 Abs. 1 GrStG, das sich aus Abs. 5 der Vorschrift ergibt, scheidet bei Ertragsminderungen infolge schwacher Nachfrage schon deshalb aus, weil eine Fortschreibung gemäß § 22 Abs. 1 BewG wegen der Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse voraussetzt. Die Marktlage betrifft aber die Wertverhältnisse.
- 2. Da das FG die Klage noch mit der Begründung abgewiesen hat, die geltend gemachte Ertragsminderung sei nicht atypisch, sondern strukturell bedingt, und es überdies das "Vertreten" i.S. des § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG anders als oben dargelegt verstanden hat, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

- a) Zunächst entspricht der Erlassantrag der Klägerin nicht den zu II.1. a) und b) entwickelten Grundsätzen, soweit die Ertragsminderung ausschließlich an der üblichen Miete zu Beginn des Erlasszeitraums gemessen werden soll. Der etwa zu erlassende Steuerbetrag lässt sich nicht dergestalt ormitteln, dass ein nach der üblichen Miete berechneter "Sollertrag" des ganzen Gebäudes als Bezugsgröße festgestellt wird, von dem dann die im Erlasszeitraum tatsächlich erzielten Mieten abgezogen werden. Vielmehr sind zunächst sämtliche Räume des zur Vermietung bestimmten Gebäudes danach zu unterteilen, ob sie zu Beginn des Erlasszeitraums vermietet waren oder leer standen. Nur für letztere Gruppe bildet die übliche Miete die Bezugsgröße. Für die erste Gruppe bemisst sich eine Ertragsminderung an den zu Beginn des Erlasszeitraums tatsächlich vereinbarten Mieten, sofern diese die übliche Miete nicht um mehr als 20 v.H. unterschreiten. Der Klägerin ist gemäß § 76 Abs. 2 FGO Gelegenheit zu geben, ihren Erlassantrag diesen Erfordernissen anzupassen. Ggf. wird das FG Feststellungen zur Höhe der üblichen Miete für die Räumlichkeiten zu treffen haben, die zu Beginn des Erlasszeitraums leer standen.
- b) Sollten der angepasste Erlassantrag und die nachzuholenden Feststellungen zur üblichen Miete eine Ertragsminderung von nach § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG rechtserheblichem Ausmaß ergeben, hätte die Klägerin diese nur zu vertreten, wenn sie sich nicht nachhaltig um eine Vermietung zu einem marktgerechten Mietzins bemüht hätte. Die dazu erforderlichen Feststellungen sind nachzuholen. Sie sind nicht aus den vom FG angenommenen Gründen entbehrlich. Den Ausführungen des FG, die Klägerin habe die Ertragsminderung bereits deshalb zu vertreten, weil sie ihre Mietforderungen nicht so weit heruntergeschraubt habe, bis ein Mieter zu finden gewesen sei, kann nicht gefolgt werden. Dieses Argument lässt sich von vornherein nur im Hinblick auf die leer

stehenden Räumlichkeiten anführen. Bezogen auf diese Räumlichkeiten ist es aber mit dem Gesetz nicht vereinbar.

Mit seiner gegenteiligen Auffassung kann sich das FG auch nicht auf die Entscheidung des BVerwG vom 15. April 1983 8 C 150/81 (BVerwGE 67, 123) berufen. Das BVerwG führt in dem Urteil aus, der Gesetzgeber habe mit § 33 GrStG den Grundsatz der Ertragsunabhängigkeit der Grundsteuer durchbrochen, weil in bestimmten Fällen die Einziehung der unverkürzten Steuer für den Abgabepflichtigen nicht mehr zumutbar sei. Von einer die Grenze der Zumutbarkeit überschreitenden Belastung könne aber keine Rede sein, wenn der Steuerpflichtige selbst die Ursache für die Ertragsminderung herbeigeführt oder es unterlassen habe, die Ertragsminderung durch solche geeignete Maßnahmen zu verhindern, die von ihm erwartet werden konnten. Letzteres kann entgegen dem FG nicht dahin verstanden werden, der Grundstückseigentümer müsse seine Mietforderungen so weit herunterschrauben, bis sich ein Mieter findet.

3. Die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens wurde gemäß § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Viskorf

Kilches

Dr. Pahlke

Dr. Jüptner

Schmid