
Datum: 19.10.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1866/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1019.4K1866.11.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 31. August 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 23. September 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. Mai 2011 wird aufgehoben.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für not-wendig erklärt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein Grundstück der Klägerin mehr als nur eine wirtschaftliche Einheit bildet.

2

Mit notariellem Vertrag vom ... August 2006 wurde die eigenbetriebsähnliche Einrichtung der Stadt A unter dem Namen W der Stadt A im Rahmen einer Ausgliederung zur Neugründung auf die Klägerin übertragen. Hierbei wurde unter anderem das streitgegenständliche Grundstück F-Straße ..., ... A, des ... in A übertragen. Das Grundstück bestand zum Zeitpunkt der Ausgliederung gemäß dem Grundbuch des Amtsgerichts A, Grundbuch von Q, auf Blatt 1 verzeichneter Grundbesitz, aus den Flurstücken 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9. Das Flurstück 9 wurde 2007 in die Flurstücke 10 und 11 geteilt, wobei das Flurstück 11 bei der Stadt A verblieben ist. Das Grundstück hat eine Fläche von insgesamt 226.109 qm. Auf dem Grundstück

3

befinden sich unter anderem

Für weitere Einzelheiten, insbesondere einen Lageplan des streitgegenständlichen Grundstücks, wird auf die Einheitswertakte bei dem Finanzamt A verwiesen (Az. 12, Band III). 4

Auf den Stichtag der Ausgliederung (... August 2006) bewertete die Klägerin die ... nach § 147 BewG. Die Bewertung der übrigen Gebäude erfolgte gemäß § 146 BewG. Die einzelnen Gebäude wurden dabei jeweils getrennt als wirtschaftliche Einheiten bewertet. Insgesamt ergab sich daraus ein Grundbesitzwert von ... €. 5

Mit Bescheid vom 23. September 2010 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den ... August 2006 stellte der Beklagte für Zwecke der Grunderwerbsteuer den Grundbesitzwert des streitbefangenen Grundstücks auf ... € fest. Hierbei ging der Beklagte davon aus, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Grundstück um eine wirtschaftliche Einheit handelt. Die Bewertung erfolgte insgesamt nach § 147 BewG. 6

Gegen den Bescheid des Beklagten legte die Klägerin mit der Begründung Einspruch ein, dass das Grundstück nicht als eine wirtschaftliche Einheit, sondern getrennt nach der jeweiligen Nutzung gemäß § 146 BewG oder § 147 BewG als mehrere Einzelgrundstücke zu bewerten sei. 7

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang bzw. Funktionszusammenhang begründe nicht zwingend eine wirtschaftliche Einheit i.S. des Grunderwerbsteuergesetzes – GrEStG –. Das geltende Grunderwerbsteuerrecht gehe davon aus, dass für den Typus der wirtschaftlichen Einheit i.S. des § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zugehörigkeit maßgeblich sind. Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit bestimme sich daher maßgeblich sowohl nach subjektiven als auch nach objektiven Merkmalen, wobei den objektiven Merkmalen gegebenenfalls der Vorrang einzuräumen sei (Pahlke in Pahlke/Franz, GrEStG, 4. Aufl. 2010, § 2 Rn. 136). Es müsse auf die eigenständige Nutzbarkeit und unabhängige Veräußerbarkeit der Grundstücke und Grundstücksteile abgestellt werden. 8

Die Ansicht der Klägerin ließe sich auf die Rechtsprechung des BFH stützen, auch wenn diese nicht zum vorliegenden Fall von ... ergangen sei. 9

Mehrere Grundstücke würden danach zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, wenn sie zu einem einheitlichen Zweck zusammengefasst sind, der sich äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, durch welche die selbstständige Funktion des einzelnen Grundstücks nach der Verkehrsauffassung aufgehoben wird (BFH-Urteil vom 15. Juni 1983 III R 40/82, BStBl II 1983, 752). Dies liege im vorliegenden Fall jedoch nicht vor, denn die aufstehenden einzelnen Einrichtungen könnten auch unabhängig voneinander einzeln betrieben werden. Allenfalls bestehe ein Funktionszusammenhang. Zum einheitlichen Funktionszusammenhang habe der BFH (Urteil vom 28. April 1993 II S 6/93, BFH/NV 1993, 642) entschieden, dass eine Aneinanderreihung von Wohnblöcken in großstädtischer Lage allein nicht für das Bestehen einer wirtschaftlichen Einheit ausreicht. Dies gelte auch dann, wenn deren Ver- und Entsorgungseinrichtungen vielfältig miteinander verbunden sind, der Grundstückskomplex gemeinschaftlich verwaltet wird und für alle Mieter eine gemeinschaftliche Tiefgarage vorhanden ist. 10

In einer anderen Entscheidung (BFH-Urteil vom 3. August 2004 X R 40/03, BStBl II 2005,35) habe der BFH festgehalten, dass weder die Einheitlichkeit der Planung und die 11

architektonische Gestaltung der Gesamtanlage, noch deren gleichzeitige Errichtung für sich alleine das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit begründe, da das dadurch bewirkte einheitliche Erscheinungsbild der Wohnanlage auch Folge der öffentlichen Bauleitplanung sein könne. Die selbstständige Funktion und Nutzbarkeit der einzelnen Grundstücke könne aber nicht nur wegen der tatsächlichen Gegebenheiten der Wohnanlage (einheitliches äußeres Erscheinungsbild mit gemeinsamen Innenhof und ein die Gesamtanlage umschließender einheitlicher Zaun, miteinander verbundene Ver- und Entsorgungseinrichtungen, Tiefgarage, der Wohnanlage zugeordnete Kinderspielplätze und Kindertagesstätte) aufgehoben werden (BFH-Urteil vom 10. Mai 2006 II R 17/05, HFR 2007, 54).

Auch habe der BFH (Urteil vom 23. Januar 1985 II R 35/82, BStBl II 1985, 336) ausgeführt, 12
dass bei Mietwohngrundstücken grundsätzlich, sofern die mehreren Grundstücke nicht als eine Einheit bebaut worden sind, die selbstständige Nutzbarkeit der einzelnen Grundstücke gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit spricht.

Schließlich habe das Finanzgericht Münster (Urteil vom 20. Oktober 2005 8 K 2756/02 GrE, 13
EFG 2006, 840, rkr.) entschieden, dass zwei nebeneinander liegende, mit je einem Mietwohnhaus bebaute Grundstücke keine wirtschaftliche Einheit darstellen, wenn die Gebäude auf rechtlich getrennten Flurstücken errichtet worden und tatsächlich voneinander – durch Brandmauern und Trennwände – getrennt sowie jederzeit voneinander unabhängig veräußerbar und eigenständig nutzbar sind.

Übertrage man die genannten finanzgerichtlichen Entscheidungen auf den vorliegenden Fall, 14
sei ebenfalls nicht davon auszugehen, dass nur eine wirtschaftliche Einheit vorliege. Entgegen der Ansicht des Beklagten könne nicht bereits allein aufgrund der gemeinsamen Einzäunung und der Zugehörigkeit der Grundstücke zu einem Eigentümer eine wirtschaftliche Einheit i.S. des § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG angenommen werden. Dies gelte insbesondere im vorliegenden Fall, da die räumliche Zusammengehörigkeit geschichtlich begründet sei. Denn es handele sich bei dem Gelände um ein ehemaliges ..., welches mit der Zeit für die Nutzung der Wohneinrichtungen etc. umgewandelt wurde. Es würden verschiedene Zweckbestimmungen verfolgt. Hinter den Bereichen ... stünden gänzlich verschiedene Organisationsformen, unterschiedliche Leistungen, unterschiedliche gesetzliche Rahmenbedingungen sowie eine unterschiedliche Refinanzierung. ...

Gegen die Ansicht des Beklagten spräche weiterhin, dass das Gelände auch durch 15
öffentliche Straßen geteilt sei und die Einrichtungen teilweise unterschiedliche postalische Adressen besäßen. Die Adresse „F-Straße ...“ sei nur die Anschrift der Verwaltung. Die Anschrift von einzelnen Gebäuden auf dem Areal würde davon aber abweichen (z.B. G?Straße, H-Straße, I-Straße).

Nach dem Entwicklungskonzept der Klägerin seien Neubauten bis zum Jahr 2018 zu 16
realisieren, um den Anforderungen der Verordnung über die allgemeinen Grundsätze der Förderung von Von den bestehenden Einrichtungen der Klägerin seien diese Anforderungen nur in einem Fall erfüllt. Für die übrigen Wohneinheiten seien Neubauten zu errichten. Die frei werdenden Anlagen würden dann abhängig von ihrem Zustand und den vorhandenen Möglichkeiten entweder verkauft, anderweitig vermietet oder abgerissen. Dies spräche auch für eine Unabhängigkeit und freie Veräußerbarkeit der einzelnen Gebäude und Grundstücke.

Da für die Neubauten auf dem Kreditmarkt Gelder aufgenommen werden müssten, seien 17
erste Kontakte zu Banken geknüpft worden. Hierbei sei deutlich geworden, dass für die

notwendigen Sicherheiten in Form von Grundschulden eine Parzellierung der Grundstücke auf die Größe, die den einzelnen Bauten zuzuordnen ist, notwendig wird. Auch hierdurch sei deutlich, dass es sich nicht um ein ganzes, unteilbares Gelände handle, welches nur eine einheitliche Bewertung der Grundstücke zulässt.

Aber auch im Falle einer Vermietung der Altbauten als selbständige Objekte an verschiedene Mieter indiziere dies eine gleichartige, nicht aber eine einheitliche Zweckbestimmung. So komme es beispielsweise bei Reihen- und Doppelhaushälften darauf an, ob die einzelne Einheit für sich (also unabhängig von den benachbarten Einheiten) errichtet werden kann (Oberfinanzdirektion Münster vom 15. Mai 2006 S 4521-33-St 23-35). Zwar beträfe die Verfügung der OFD Münster nicht direkt den vorliegenden Fall. Es sei aber nicht von der Hand zu weisen, dass die einzelnen Bauten allein schon wegen ihrer getrennten Standorte auf dem Gelände voneinander unabhängig errichtet bzw. abgerissen werden könnten. Dies spräche gegen die Annahme einer einzigen wirtschaftlichen Einheit i.S. des GrEStG. 18

Daneben habe auch die gemeinschaftliche Verwaltung – als ohnehin nachrangiges subjektives Merkmal – kein entscheidendes Gewicht, da sie grundsätzlich in gleicher Weise für nicht zur wirtschaftlichen Einheit verbundene Grundstücke möglich sei. Die grundbuchmäßige Führung der rechtlich selbstständigen Grundstücke auf einem Grundbuchblatt (unter verschiedenen Nummern des Bestandsverzeichnisses) sei ebenfalls ohne jede Bedeutung, weil ein gemeinschaftliches Grundbuchblatt nur voraussetze, dass mehrere Grundstücke demselben Eigentümer gehören (§ 4 Abs. 1 Grundbuchordnung). 19

Zusammenfassend könne keinem der aufgeführten Merkmale ausschlaggebende Bedeutung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit zukommen. In diesem Fall könne auch eine „Gesamtbetrachtung“ der Merkmale zu keinem anderen Ergebnis führen (BFH-Urteil vom 10. Mai 2006 II R 17/05, HFR 2007, 54). 20

Die Auffassung der Klägerin verkenne auch nicht den Zweck des § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG. Dieser solle eine künstliche Aufteilung der Gesamtbemessungsgrundlage bzw. des Gesamtkaufpreises mehrerer Grundstücke (im bürgerlichen Sinne) möglichst vermeiden, wenn eine Aufteilung auf das Ergebnis der Besteuerung ohne Einfluss wäre (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1974 II R 102/70, BStBl II 1975, 270). Dem stehe die Auffassung der Klägerin nicht entgegen, da im vorliegenden Fall eine Aufteilung Einfluss auf das Ergebnis der Besteuerung habe, so dass dem Grunde nach im vorliegenden Fall keine Zusammenfassung der Grundstücke nach § 2 Abs. 3 Satz 1 GrEStG stattfinden dürfe. 21

Mit Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2011 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Die Bewertung des streitgegenständlichen Grundstücks als eine wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG sei zutreffend, womit die Bewertung insgesamt nach § 147 BewG zu erfolgen habe. Die wirtschaftliche Einheit bei der Bedarfsbewertung sei das Grundstück i.S. des Bewertungsgesetzes. Maßgebend sei nach § 2 BewG allein, was als wirtschaftliche Einheit nach den Anschauungen des Verkehrs anzusehen sei. Nach der Verkehrsanschauung handle es sich bei dem durch Mauern und Zäune begrenzten Grundstück des ...zentrums eindeutig um eine wirtschaftliche Einheit. Zudem sei das Grundstück in der Öffentlichkeit als „S“ bekannt und werde als einheitliches Grundstück betrachtet. 22

Das Grundstück sei mit Gebäuden unterschiedlicher Nutzung bebaut. Es handle sich dabei sowohl um Gebäude, für die eine Miete ermittelt werden könne, als auch um Gebäude, für die eine übliche Miete nicht ermittelt werden könne und die daher zwingend nach § 147 BewG zu bewerten seien. Gemäß Abschnitt R 178 Abs. 8 Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 – ErbStR 23

2003 – richte sich die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit einheitlich nach § 147 BewG, wenn sich auf einem Grundstück, wie das hier der Fall sei, neben Gebäuden und Gebäudeteilen, die nach § 147 BewG mit dem ertragsteuerlichen Wert anzusetzen wären, auch solche befänden, die nach dem Ertragswertverfahren gemäß § 146 BewG zu bewerten wären. Eine Mischbewertung sei nicht mehr zulässig.

Das Grundstück bestehe zwar aus mehreren Flurstücken, die einzelnen Gebäude stünden jedoch nicht jeweils auf getrennten Flurstücken. Eine eindeutige Zuordnung der Grundstücksflächen zu den einzelnen Gebäuden sei nicht möglich. Eine Einzelbewertung sei schon daher nicht möglich. Nicht gefolgt werden könne der von der Klägerin im Wege der Schätzung hilfsweise vorgenommenen Aufteilung des Grundstücks durch Zuordnung von 50 % der Fläche zu den Gebäuden, für die eine Miete ermittelt werden kann, und von 50 % der Fläche zu den Gebäuden, für die eine übliche Miete nicht ermittelt werden kann. 24

Die für die Zukunft geplante Parzellierung könne für den Bewertungsstichtag ::. August 2006 noch nicht berücksichtigt werden, da der Zustand des Grundstücks am Bewertungsstichtag und nicht in der Zukunft zu bewerten sei. Im Übrigen beweise die fehlende Parzellierung nur, dass eine Einzelveräußerung am Bewertungsstichtag eben noch nicht möglich gewesen sei. 25

Mit der vorliegenden Klage vertritt die Klägerin in Wiederholung und Vertiefung ihrer Argumentation aus dem Verwaltungsverfahren weiterhin die Ansicht, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Grundstück um mehrere zusammengefasste wirtschaftliche Einheiten handele, die jeweils einzeln nach der jeweiligen Nutzung zu bewerten seien. 26

Entgegen der Ansicht des Beklagten sei es nicht erforderlich, dass eine eindeutige Zuordnung der einzelnen Grundstücke zu den jeweiligen Gebäuden zum Zeitpunkt der Bewertung vorliegt. Eine Zuordnung der Gebäude zu einzelnen Flurstücken sei möglich und sei dem Beklagten durch die Klägerin nachgewiesen worden. Nach der Rechtsprechung werde nur auf die getrennte Veräußerbarkeit aufgrund der baulichen Gestaltung und der Nutzung abgestellt, dies sei hier aufgrund der Zuordnung zu einzelnen Flurstücken möglich. 27

Auch das weitere Argument des Beklagten, eine Bewertung von bebauten Grundstücken in der Konstellation, in der mehrere Gebäude(-teile) nach unterschiedlichen Vorschriften zu bewerten wären, richte sich einheitlich nach § 147 BewG, greife nicht. Bei R 178 Abs. 8 ErbStR 2003, auf welche sich der Beklagte berufe, handele es sich um eine verwaltungsinterne Richtlinie, die dazu bestimmt sei, eine einheitliche Gesetzesanwendung und -auslegung durch die Finanzverwaltung zu ermöglichen. Sie habe jedoch keine Gesetzeskraft und keine zwingende Bindungswirkung für die Steuerpflichtigen und die Gerichte. 28

Gegen die einheitliche Bewertung nach § 147 BewG in den sogenannten Mischfällen spräche insbesondere der Ausnahmecharakter des § 147 BewG. Denn diese Vorschrift sei nach dem Gesetzeswortlaut eine Ausnahmegesetzvorschrift, die hilfsweise greife, wenn keine anderweitige Bewertung möglich sei. Ausnahmegesetzvorschriften seien jedoch restriktiv anzuwenden. Dies verkenne hier der Beklagte, wenn er der Ausnahmegesetzvorschrift Vorrang vor der Regelvorschrift gebe. Für dieses Vorgehen seien auch keine zwingenden Gründe ersichtlich. Insbesondere sei eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens kein stichhaltiges Argument. Denn eine Bewertung nach § 146 BewG sei weiterhin möglich und von der Klägerin für die betroffenen Gebäude durchgeführt und nachgewiesen worden. 29

Auf Anfrage des Gerichts mit Schreiben vom 20.7.2015 hat die Klägerin weiterhin Folgendes vorgetragen: 30

Die in der Anlage 2 zur Steuererklärung angegebenen Grundflächen bezögen sich nur auf die bebauten Flächen. Demnach sei auch die in der Anlage 2 unter „Summe S“ genannte Fläche in Höhe von ... qm die Grundfläche aller auf dem Gelände vorhandener Gebäude. Die Aufteilung, die zu diesen Angaben in der Steuererklärung geführt habe, wäre nicht anhand des Verhältnisses der Grundflächen zueinander berechnet worden. Die Gesamtgrundstücksfläche (... qm) sei in Anlage 3 der Steuererklärung dargestellt. Dieser Anlage könne auch die Zuordnung der einzelnen Gebäude zu den einzelnen Grundstücksflächen/Flurstücken entnommen werden. 31

Im Zuge des Klageverfahrens sei aufgefallen, dass drei Gebäude den falschen Grundstücken/Flurstücken zugeordnet worden seien. Es handele sich um das Gebäude T, Gebäude M und das Gebäude K. Demnach seien drei Grundstücksflächen/Flurstücke zu den einzelnen Gebäuden mit einer Nutzungsart zuordnenbar. Zum einen handele es sich um das Flurstück Nr. 13, welches mit dem Gebäude F bebaut sei, zum anderen um das Flurstück Nr. 14, das ausschließlich mit einem ... bebaut sei. Das Flurstück Nr. 6 sei mit dem Gebäude T, bebaut, welches der Stadt A überlassen werde. Das Flurstück mit der Nr. 5 sei als unbebaut zum Zeitpunkt der Ausgliederung einzustufen. Alle anderen Grundstücke seien gemischt bebaut, so dass eine explizite Zuordnung nicht möglich sei. Es erfolge derzeit ebenfalls keine direkte Zuordnung der einzelnen Grundflächen mit nur mittelbarem Bezug zu den einzelnen Gebäuden. 32

Das gesamte Gelände habe einen parkähnlichen Charakter; die Grundflächen würden durch die Bewohner der sich auf dem Gelände befindlichen Wohnungen genutzt. ... Eine Nutzung durch die Mitarbeiter der Klägerin, die nicht in ihrer Eigenschaft als Mieter das Gelände betreten, komme nur in geringem Umfang, gegebenenfalls in den Arbeitspausen, in Frage. 33

Auf dem Grundstück mit der Flurstücknummer 3 sei laut Flächennutzungsplan ein Bereich mit einer Größe von ... qm als Grünfläche mit teilweise landwirtschaftlicher Nutzung ausgewiesen. Es sei nicht ausgeschlossen, dass dieser Bereich unter anderem aufgrund seiner parkähnlichen Anlage auch gerne durch die Außenstehenden oder Bewohner in der Umgebung für Freizeit Zwecke genutzt wird. 34

Im Rahmen der aktuellen Berechnung seien die Grundflächen der auf den gemischt genutzten Grundstücken stehenden vermieteten Gebäude zu der jeweiligen Gesamtgrundfläche der auf diesem Flurstück stehenden Gebäude in Verhältnis gesetzt worden. Nach dem Ergebnis dieser Berechnung seien dem vermieteten Bereich (... und sonstige vermietete Bereiche) – Grundvermögen – 53 % der Gesamtgrundstücksfläche zuzuordnen. Dabei habe die Klägerin die Grünflächen und die aufgrund der vorliegenden Mietverträge tatsächlich vermieteten Grundstücksflächen (Verpachtung Kleingärten und Verpachtung an den U) direkt dem vermögensverwaltenden Bereich zugeordnet. Alle übrigen für die eigenen Zwecke eingesetzten Bereiche ergäben anhand dieser Berechnung einen 47 %igen Anteil der Gesamtgrundstücksfläche. 35

Die Mieter, der sich auf dem Gelände der Klägerin in S befindlichen Wohneinheiten seien in ihrer Lebensführung von den Angeboten der Klägerin auf dem Gelände vollständig unabhängig. ... 36

Den Mietern stehe es frei, die auf dem Gelände im Übrigen zur Verfügung stehenden Angebote in Anspruch zu nehmen oder diese bei anderen Anbietern im Raum A zu bestellen. Bei den gesondert zur Verfügung stehenden Angeboten handele es sich ... sowie Freizeitangebote. Die kulturellen Angebote könnten gegen gesondertes Entgelt von den Mietern der Wohneinheiten auf dem Gelände, aber auch von ... Personen in der Umgebung 37

bzw. des Stadtteils S, die keinen Bezug zu der Klägerin haben, wahrgenommen werden.

Die angebotenen Leistungen stünden in keinem zwingenden Zusammenhang mit den vermieteten Wohnungen. ... 38

Des Weiteren befänden sich auf dem Gelände der Klägerin in S einzelne Arztpraxen von niedergelassenen Ärzten, die jedoch nicht nur den Bewohnern der Wohneinheiten auf dem Gelände zur Verfügung stünden, sondern eine allgemeine Krankenversorgung sicherstellen würden. Weitere Praxen von niedergelassenen Ärzten befänden sich im Raum A und insbesondere in der unmittelbaren Umgebung im Stadtteil S. 39

... Es handele sich hierbei um die kleinsten Wohneinheiten auf dem Gelände. In der Steuererklärung würde an dieser Stelle der Begriff ... missverständlich gebraucht. Die in der Steuererklärung gesondert dargestellten Wohnungen befänden sich im Haus „N“ welches gemischt genutzt werde. ... 40

.... Für den Bereich der Wohnungen würden nur in geringem Umfang Mitarbeiter für die Abwicklung der Vermietung, der Abrechnung sowie als Hausmeister eingesetzt. Diese Mitarbeiter hätten jedoch keine Wohnungen bei der Klägerin auf dem Gelände angemietet. 41

Die Mieter der Personalwohnungen seien zu etwa 46 % in den auf dem Gelände in S befindlichen Wohneinheiten tätig; ca. 28 % seien in den .. und in anderen angebotenen ... der Klägerin (beispielsweise im Fachseminar und ...) tätig; zu ca. 20 % handele es sich um Mitarbeiter, die an anderen Standorten der Klägerin in anderen Einrichtungen tätig würden. Die Serviceabteilungen seien jedoch für alle Standorte und Angebote der Klägerin zuständig, so dass bei diesen Personen kein direkter Bezug ausschließlich zu den Einrichtungen auf dem Gelände in S bestehe. 42

Auf dem streitgegenständlichen Gelände befänden sich zwei (jeweils zusammengefasste) wirtschaftliche Einheiten. Die Feststellung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 2 bis 4 BewG sei im Rahmen der Grunderwerbsbesteuerung zum Zeitpunkt der Ausgliederung (nach dem Umwandlungsgesetz) des Grundvermögens auf die Klägerin durch die Stadt A erfolgt. Die Zuordnung von einzelnen Grundstücken und Gebäuden zu einzelnen wirtschaftlichen Einheiten könne nur erfolgen, wenn diese Grundstücke und Gebäude zu einer Vermögensart nach dem Bewertungsgesetz gehören(Rössler/Troll, BewG, 22. Aufl. 2015, § 2 Rn. 2 und § 70 Rn. 5). Da es sich hier um eine Bewertung zum Zeitpunkt des Ausgliederungsvertrags nach dem Umwandlungsgesetz (... August 2006) handele, seien die Verhältnisse bei der übertragenden Körperschaft, hier der Stadt A, ausschlaggebend. 43

Die Tätigkeiten der Stadt A als eine juristische Person des öffentlichen Rechts unterlägen im Rahmen des Steuerrechts unterschiedlichen Einordnungen, z.B. dem hoheitlichen Bereich, dem Betrieb gewerblicher Art oder der vermögensverwaltenden Tätigkeit. Die unterschiedlichen Einstufungen der Tätigkeiten hätten Auswirkungen auf die Besteuerung oder Nichtbesteuerung der Tätigkeit. In Abhängigkeit von der Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter zu einer der jeweiligen Tätigkeitsarten könnten aus bewertungsrechtlicher Sicht mehrere Vermögensarten nach § 18 BewG vorliegen. 44

Das hier übertragene Gelände inklusive Gebäude und Grund und Boden könne anhand dieser allgemeinen Grundsätze den beiden Vermögensarten Grundvermögen und Betriebsvermögen zugeordnet werden. 45

Zum einen seien die Gebäude und Grund und Boden der Vermögensart Betriebsvermögen zuzuordnen, soweit es sich um die eigenständig betriebenen Wohneinheiten ... handelt. Diese Einrichtungen seien durch die Stadt A ertragsteuerlich im Rahmen eines steuerbegünstigten Betriebs gewerblicher Art geführt worden und würden – unter den entsprechenden Voraussetzungen – einen Gewerbebetrieb i.S. des Gewerbesteuergesetzes darstellen. Aufgrund der bestehenden Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 Gewerbesteuergesetz unterläge dieser Betrieb gewerblicher Art jedoch nur im Rahmen seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der Ertragsbesteuerung. Als notwendiger Teil dieses Gewerbebetriebs seien auch die einzelnen zentralen Einrichtungen bzw. Wirtschaftsgebäude diesem Gewerbebetrieb zuzuordnen.

Zum anderen handele es sich bei den Wohneinheiten sowie bei den weiteren dauerhaft vermieteten/überlassenen Gebäuden, unter anderem ... sowie ..., um den vermögensverwaltenden Bereich (Grundvermögen). Die vermögensverwaltende Tätigkeit stelle in Abgrenzung zu der oben genannten Tätigkeit keine gewerbliche Tätigkeit dar. Dies gelte auch, wenn das vermietete Vermögen von den Mietern zu gewerblichen Zwecken eingesetzt werden sollte (Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG/BewG, 4. Aufl. 2012, § 95 BewG Rn. 18). Da zwei Vermögensarten i.S. des Bewertungsgesetzes vorlägen, könne schon allein aus diesem Grund nicht von einer (einzigen) wirtschaftlichen Einheit ausgegangen werden. 47

Eine direkte Zuordnung der Grundflächen anhand der einzelnen Flurstücke zu den einzelnen Nutzungsarten und somit zu den nach ihrer Ansicht bestehenden beiden wirtschaftlichen Einheiten sei nur für die Grundstücke, die unter den laufenden Flurstück-Nrn. 5 – unbebaute Fläche –, 13 – ... –, 14 – ... – und 6 – ... – geführt werden, möglich. Zu dem Flurstück mit der Nr. 13 gehöre allerdings das Gebäude F, welches der Vermögensart Grundvermögen zuzuordnen sei. Auf dem Flurstück 6 stehe das sogenannte ..., welches vor und nach der Ausgliederung ausschließlich von der Stadt A verwaltet und betrieben werde. Seitens der Stadt A erfolge die weitere Vermietung des aufstehenden Gebäudes an Dritte. Dieses Grundstück sei demnach bei der Stadt A ebenfalls dem Grundvermögen zuzuordnen gewesen. Im Übrigen handele es sich um jeweils gemischt genutzte Grundstücksteile/Flurstücke. 48

Hilfsweise beruft sich die Klägerin darauf, dass auch die Annahme einer einzelnen wirtschaftlichen Einheit für das gesamte Gelände nicht zu einer einheitlichen Bewertung nach § 147 BewG führe. Insoweit verweist sie auf ihre kritischen Ausführungen zu R 178 Abs. 8 ErbStR 2003. 49

Die Klägerin beantragt, 50

1. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den ... August 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 23. September 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. Mai 2011 aufzuheben, 51

hilfsweise, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den ... August 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 23. September 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. Mai 2011 dahin abzuändern, dass der Grundbesitzwert auf ... € herabgesetzt wird. 52

2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 53

3. hilfsweise die Revision zuzulassen. 54

Der Beklagte beantragt,	55
1. die Klage abzuweisen,	56
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.	57
Er weist darauf hin, dass die angefochtene Grundbesitzbewertung sich nach den bestehenden Weisungen, im Streitfall R 178 ErbStR 2003, richte. Diese Vorschrift sei zum einen für die Verwaltung bindend, zum anderen stelle Abs. 8 der Vorschrift eine Vereinfachungsregelung für die Bewertung von „Mischfällen“ dergestalt dar, dass die Bewertung solcher Fälle auf eine Vorschrift, das heißt im vorliegenden Fall auf den § 147 BewG, reduziert werde.	58
Die Einordnung des ...zentrums als wirtschaftliche Einheit entspreche der Verkehrsauffassung und den Vorgaben von R 178 Abs. 3 und 5 ErbStR 2003. Nach dem objektiven Eindruck sei das gesamte Grundstück, das heißt auch die Grundstücksfläche der Gebäude, die einer anderen Nutzung dienen, durch Einzäunungen und Mauern in Form von Grundstücksbegrenzungen eingeschlossen. Die Grundstücksflächen seien nicht in sich abgetrennt. Ein Außenstehender müsse annehmen, dass das gesamte eingefriedete Grundstück eine wirtschaftliche Einheit bildet.	59
Das gesamte Objekt, also sämtliche Grundstücksflächen, stelle eine wirtschaftliche Einheit dar. Hierzu sei auf R 178 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2003 zu verweisen, der diese rechtliche Würdigung bestätige. Objektiv lasse sich kein Merkmal finden, warum für das gesamte Grundstück bewertungsrechtlich nicht von einer wirtschaftlichen Einheit und zwar von den „S“ gesprochen werden sollte.	60
<u>Entscheidungsgründe</u>	61
Die zulässige Klage ist begründet. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den ... August 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 23. September 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. Mai 2011 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).	62
Zu Unrecht hat der Beklagte das streitgegenständliche Grundstück insgesamt als nur eine wirtschaftliche Einheit angesehen.	63
1. Vorliegend hat der erkennende Senat nur darüber zu entscheiden, ob das streitgegenständliche Grundstück eine wirtschaftliche Einheit ist oder nicht. Ob das streitgegenständliche Grundstück in zwei oder mehr wirtschaftliche Einheiten aufzuteilen ist, unterliegt dagegen nicht der Änderungsbefugnis des angerufenen Gerichts.	64
Ist das Vorliegen von nur einer wirtschaftlichen Einheit zu verneinen, ist der Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den ... August 2006 für Zwecke der Grunderwerbsteuer vom 23. September 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 9. Mai 2011 rechtswidrig und deshalb aufzuheben. Demgegenüber fehlt dem Finanzgericht die Befugnis, den Feststellungsbescheid, der die Feststellung von nur einer wirtschaftlichen Einheit enthält, dahingehend zu ändern, dass eine bestimmte Mehrzahl wirtschaftlicher Einheiten festgestellt wird.	65
Wird ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Grunderwerbsteuer mit einer Klage angefochten, ergeben sich die möglichen	66

Entscheidungen des Finanzgerichts aus § 100 FGO. Soweit ein angefochtener Verwaltungsakt rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist, hebt das Gericht den Verwaltungsakt und die etwaige Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf auf (§ 100 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz FGO). Begehrt der Kläger die Änderung eines Verwaltungsakts, der einen Geldbetrag festsetzt oder eine darauf bezogene Feststellung trifft, kann das Gericht den Betrag in anderer Höhe festsetzen oder die Feststellung durch eine andere ersetzen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO). Gegenstand der Änderungsbefugnis kann nicht nur der auf eine Geldleistung gerichtete Verwaltungsakt, sondern auch die Feststellung einer Bemessungsgrundlage sein (BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405). Die Änderungsbefugnis des Finanzgerichts beschränkt sich insoweit jedoch auf eine betragsmäßige Änderung. Sie erlaubt dem Finanzgericht nicht, eine Feststellung auch in anderer Hinsicht, z.B. in Bezug auf die Person des Steuerschuldners, die Steuerart oder den Veranlagungszeitraum zu ändern (BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405 m.w.N.). Der Steuergegenstand kann ebenfalls nicht geändert werden. Dies gilt selbst für den Fall, dass ein Kläger einen entsprechenden Änderungsantrag stellt.

Ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für Zwecke der Grunderwerbsteuer kann demnach vom Finanzgericht nicht dahin geändert werden, dass ein Grundstück in mehrere wirtschaftliche Einheiten aufgeteilt wird (im Ergebnis ebenso BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405 zum Fall der Zusammenfassung mehrerer Grundstücke zu einer wirtschaftlichen Einheit im Rahmen eines Feststellungsbescheids gemäß § 17 Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes – GrEStG –). Die rechtliche Einordnung eines Grundstücks als zu einer bestimmten Anzahl wirtschaftlicher Einheiten gehörend ist nicht einer betragsmäßigen Änderung der Besteuerungsgrundlagen gleichzusetzen. Hat das Finanzamt im Feststellungsbescheid das Grundstück fehlerhaft eingeordnet, ist der Bescheid rechtswidrig und deshalb nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO aufzuheben (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405).

67

2. Das streitgegenständliche Grundstück stellt nicht nur eine wirtschaftliche Einheit dar.

68

a) Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Abweichend hiervon bemisst sich der Wert der Gegenleistung in Umwandlungsfällen gemäß § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG in der zum Bewertungsstichtag ... August 2006 geltenden Fassung nach den Werten i.S. des § 138 Abs. 2 oder 3 des Bewertungsgesetzes – BewG – (§ 8 Abs. 2 in der Fassung des Art. 15 Nr. 4 des Gesetzes vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 402; nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 23. Juni 2015 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, NJW 2015, 3221 ist das alte Recht bis zum 31. Dezember 2008 weiter anwendbar). § 8 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GrEStG verweist damit auf den vierten Abschnitt des zweiten Teils des BewG - Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz für die Grunderwerbsteuer ab 1. Januar 1997. Die Absätze 2 und 3 des § 138 BewG i.V.m. §§ 140 ff. BewG sehen verschiedene Bewertungsmethoden vor, abhängig davon, um welche wirtschaftliche Einheit es sich im Einzelnen handelt. Bebaute Grundstücke sind gemäß § 146 BewG grundsätzlich im Ertragswertverfahren zu bewerten, sofern nicht ausnahmsweise § 147 BewG greift.

69

Grundstück i.S. der §§ 146, 147 BewG ist gemäß § 70 Abs. 1 BewG jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, und bestimmt sich daher vornehmlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten (BFH-Urteil vom 25. Januar 2012 II R 25/10, BStBl II 2012, 403 m.w.N.). Die Verkehrsauffassung wird von der

70

Allgemeinheit vernünftig denkender Menschen geprägt. Darunter ist die Auffassung zu verstehen, die urteilsfähige und unvoreingenommene Staatsbürger von einer Sache haben oder gewinnen können, wenn sie mit ihr befasst werden (BFH-Urteil vom 6. Juli 1979 III R 77/77, BStBl II 1979, 640 m.w.N.). Zudem sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 4 BewG für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Es sind also neben objektiven auch subjektive Merkmale maßgebend (BFH-Urteil vom 15. Juni 1983 III R 40/82, BStBl II 1983, 752). Stehen allerdings subjektive Merkmale, wie z.B. die Zweckbestimmung, im Widerspruch zu objektiven Merkmalen, wie z.B. der örtlichen Gewohnheit, so sind die objektiven Merkmale entscheidend (BFH-Urteile vom 15. Juni 1983 III R 40/82, BStBl II 1983, 752 und vom 16. Februar 1979 III R 67/76, BStBl II 1979, 279).

Für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens ist grundsätzlich ohne Belang, ob eine Grundstücksfläche katasterteknisch verselbständigt ist und ein eigenes Flurstück bildet. Das bewertungsrechtliche Grundstück kann mehrere Flurstücke umfassen, aber auch nur Teil eines Flurstücks sein (BFH-Urteile vom 25. Januar 2012 II R 25/10, BStBl II 2012, vom 25. Februar 1983 III R 81/82, BStBl II 1983, 552 und vom 26. Februar 1986 II R 236/83, BFH/NV 1987, 366).

71

Nach der Rechtsprechung des BFH reicht die Aneinanderreihung von Wohnblöcken in großstädtischer Lage allein für das Bestehen einer wirtschaftlichen Einheit nicht aus (BFH-Urteil vom 10. Mai 2006 II R 17/05, BFH/NV 2006, 2124). Dies gilt auch dann, wenn deren Ver- und Entsorgungseinrichtungen vielfältig miteinander verbunden sind, der Grundstückskomplex gemeinschaftlich verwaltet wird und für alle Mieter eine gemeinschaftliche Tiefgarage vorhanden ist. Weder die Einheitlichkeit der Planung und architektonischen Gestaltung der Gesamtanlage noch deren gleichzeitige Errichtung begründen, da das dadurch bewirkte einheitliche Erscheinungsbild der Wohnanlage auch Folge der öffentlichen Bauleitplanung sein kann, für sich allein das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit (BFH-Urteile vom 10. Mai 2006 II R 17/05, BFH/NV 2006, 2124 und vom 3. August 2004 X R 40/03, BStBl II 2005, 35). Eine andere Beurteilung ist nur gerechtfertigt, wenn mehrere Wohnblöcke in einem objektiven Funktionszusammenhang stehen, der eine gemeinsame Nutzung gebietet oder doch als sinnvoll erscheinen lässt (BFH-Beschluss vom 28. April 1993 II S 6/93, BFH/NV 1993, 642). Ein solcher objektiver Funktionszusammenhang ist allerdings nicht bereits dann gegeben, wenn ein Eigentümer eine Mehrheit von Wirtschaftsgütern für einen gemeinsamen Zweck einsetzt (BFH-Urteil vom 10. Mai 2006 II R 17/05, BFH/NV 2006). Bei einer nach einheitlichem Plan errichteten Wohnanlage liegt daher eine wirtschaftliche Einheit nur vor, wenn die gesamte Wohnanlage zu einem einheitlichen Zweck zusammengefasst ist, der sich nicht nur äußerlich in einer entsprechenden einheitlichen Ausgestaltung niederschlägt, sondern der auch die selbständige Funktion des einzelnen Grundstücks nach der Verkehrsauffassung aufhebt (BFH-Urteile vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405; vom 10. Mai 2006 II R 17/05, BFH/NV 2006; vom 15. Juni 1983 III R 40/82, BStBl II 1983, 752).

72

Voraussetzung für die Annahme mehrerer wirtschaftlicher Einheiten sind die Teilbarkeit des Grundstücks und die Einzelveräußerbarkeit der Gebäude. Nach der Rechtsprechung genügt hierfür bei nebeneinander liegenden Doppel- oder Reihenhäusern desselben Eigentümers in der Regel bereits, dass diese über separate Eingänge verfügen, durch Brandmauern und Trennwände voneinander getrennt sind und es möglich ist, das eine ohne das andere Gebäude zu verkaufen (BFH-Urteile vom 7. Februar 1964 III 230/61 U, BStBl III 1964, 180; vom 2. Oktober 1970 III R 163/66, BStBl II 1970, 822; vom 14. Februar 1990 II R 2/87,

73

BFH/NV 1991, 798). Vollständig getrennte Versorgungseinrichtungen sind für die Annahme mehrerer wirtschaftlicher Einheiten nicht zwingend erforderlich (BFH-Urteil vom 14. Februar 1990 II R 2/87, BFH/NV 1991, 798).

b) Geht man von diesen Grundsätzen aus, dann lagen im Streitfall am maßgeblichen Stichtag ... August 2006 mehrere wirtschaftliche Einheiten i.S. des BewG vor, die jede für sich zu bewerten sind. 74

Gegen das Vorliegen nur einer wirtschaftlichen Einheit sprechen entscheidend die tatsächliche Übung und die Zweckbestimmung hinsichtlich der verschiedenen Gebäude. 75

Das streitgegenständliche Grundstück ist nicht schon deshalb eine wirtschaftliche Einheit, weil es aufgrund tatsächlicher Gegebenheiten der Anlage (einheitlicher parkähnlicher Charakter und Umzäunung der gesamten Anlage sowie auf die Bedürfnisse der Bewohner abgestimmte Infrastruktur, etwa in Form von Ärzten und kulturellen Angeboten auf dem streitgegenständlichen Grundstück) einen wirtschaftlichen Zusammenhang erkennen lässt. Dieser wirtschaftliche Zusammenhang begründet nicht einen Funktionszusammenhang der gesamten Anlage in einer Intensität, welche die selbständige Funktion und Nutzbarkeit der einzelnen Grundstücke i.S. des BewG aufhebt, was aber nach der BFH-Rechtsprechung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit erforderlich wäre. Die Beschaffenheit der Anlage ist vielmehr Folge der städtebaulichen Gegebenheiten, die in der früheren einheitlichen Nutzung des streitgegenständlichen Grundstücks als ... wurzelt. 76

Die selbstständige Funktion und Nutzbarkeit der einzelnen mit den verschiedenen Gebäuden bebauten Grundstücke i.S. des BewG ist zum maßgeblichen Zeitpunkt des ... August 2006 nicht aufgehoben. 77

Hierfür spricht schon, dass die Gebäude auf dem streitgegenständlichen Grundstück über eigene Hauseingänge sowie unterschiedliche postalische Anschriften verfügen. Das Gelände ist trotz der Umzäunung auch nicht komplett abgeschlossen, sondern öffentlich zugänglich. Dies zeigt sich insbesondere darin, dass eine öffentliche Straße das Grundstück teilt. 78

Die von der Klägerin auf dem Gelände angebotene Infrastruktur (medizinische Leistungen, ... oder kulturelle Angebote) ist für die Bewohner zwar – soweit sie in Anspruch genommen wird – nützlich, in vielen Fällen jedoch nicht erforderlich. So ist etwa für die Mieter der Wohneinheiten eine Inanspruchnahme von Leistungen der Klägerin, die über die Vermietung der Wohnungen hinausgehen, nicht zwingend und erfolgt dementsprechend auch nicht stets. Somit ist die auf dem streitgegenständlichen Grundstück vorhandene „besondere“ Infrastruktur nicht in einer Weise erforderlich, dass die mit Wohneinheiten bebauten Grundstücke i.S. des BewG ohne die vorhandene übrige Infrastruktur keine selbstständige Funktion als Mietwohnungen mehr hätten. 79

Umgekehrt zeigt die Nutzung der auf dem streitgegenständlichen Grundstück befindlichen Arztpraxen und kulturellen Angebote durch Bewohner aus der Umgebung sowie der teilweise Einsatz der Bewohner der ... an anderen Standorten der Klägerin, dass die gesamte Anlage nicht mit einer derartigen Intensität zu einem einheitlichen Zweck zusammengefasst ist, dass die selbstständige Funktion des einzelnen Grundstücks nach der Verkehrsauffassung aufgehoben ist. 80

Eine Nutzungsüberschneidung ist insoweit gegeben, als die in den Wohnungen lebenden Angestellten zu einem großen Teil in den Wohneinheiten tätig werden. Ob diese Nutzungsüberschneidung von einer solchen Intensität ist, dass hinsichtlich der Gebäude mit 81

den Wohnungen und den Wohneinheiten eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen ist, ist schon sehr fraglich. Zwingende Gründe, warum die für die Wohneinheiten zuständigen Mitarbeiter auf dem Gelände wohnen müssen, um ihrer Tätigkeit nachzugehen, sind nicht ersichtlich.

Das Vorliegen nur einer wirtschaftlichen Einheit ist aber jedenfalls deswegen abzulehnen, weil die in den Wohnungen lebenden Angestellten nicht für die in den Wohneinheiten lebenden Personen zuständig sind. Für Letztere bedarf es ohnehin nur weniger Mitarbeiter, etwa für die Abwicklung der Vermietung. Diese Mitarbeiter haben aber keine Wohnung auf dem streitgegenständlichen Grundstück angemietet. Damit besteht weder ein objektiver Funktionszusammenhang zwischen den Gebäuden mit den Wohnungen und denen mit den Wohneinheiten noch in subjektiver Hinsicht eine übereinstimmende Zweckbestimmung. Schon allein aus diesem Grund ist das Vorliegen nur einer wirtschaftlichen Einheit abzulehnen.

82

Hierbei ist das für die Annahme mehrerer wirtschaftlicher Einheiten erforderliche Kriterium der Teilbarkeit des Grundstücks und der Einzelveräußerbarkeit der Gebäude erfüllt. Bilden schon auf einem Grundstück stehende Doppel- oder Reihenhäuser nach der Rechtsprechung des BFH (s.o.) mehrere wirtschaftliche Einheiten, so gilt dieses erst recht, wenn Gebäude räumlich voneinander getrennt errichtet wurden. Diese bilden vom äußeren Eindruck her noch viel weniger eine Einheit. Auf dem streitgegenständlichen Grundstück befinden sich mehrere alleinstehende Gebäude. Für das Vorliegen von mehr als einer wirtschaftlichen Einheit genügt es dabei im vorliegenden Fall, dass ein freistehendes Gebäude mit Wohneinheiten existiert. Insoweit besteht die Möglichkeit, das streitgegenständliche Grundstück zu teilen und das Gebäude als wirtschaftliche Einheit getrennt vom Rest des Grundstücks zu veräußern. Dass eine entsprechende Teilung des Grundstücks zum ...08.2006 noch nicht vorlag, ist entgegen der Ansicht des Beklagten unschädlich. Es kommt nur auf die Teilbarkeit und Einzelveräußerbarkeit an.

83

Nach den vorstehenden Ausführungen ist es unschädlich, dass sich – entgegen der Ansicht der Klägerin – das Vorliegen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten nicht schon aus der Zuordnung von einzelnen Grundstücken i.S. des BewG und Gebäuden zu verschiedenen Vermögensarten bei der Stadt A als am ... August 2006 das streitgegenständliche Grundstück übertragender Rechtsträger ergibt. Auch wenn nach der Rechtsprechung des BFH eine wirtschaftliche Einheit immer nur von Wirtschaftsgütern derselben Vermögensart i.S. des § 18 BewG gebildet werden kann (BFH-Urteil vom 12. Dezember 1975 III R 51/74, BStBl II 1976, 281), kommt es vorliegend nicht darauf an, dass hinsichtlich des streitgegenständlichen Grundstücks bei der Stadt A mehrere wirtschaftliche Einheiten gebildet werden mussten. Denn i.R. der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nach § 8 GrEStG ist auf die Sicht des Erwerbers – vorliegend also der Klägerin – abzustellen (vgl. BFH-Urteile vom 29. November 1989 II R 254/85, BStBl II 1990, 230 und vom 4. September 1996 II R 62/94, BFH/NV 1997, 308).

84

c) Die von dem Beklagten zur Begründung für das Vorliegen nur einer wirtschaftlichen Einheit vorgebrachten Argumente greifen dagegen im Ergebnis nicht durch.

85

Auch wenn das Grundstück der Klägerin als Gesamtanlage allgemein unter dem Namen „S“ zusammengefasst wird, spricht dies nicht gegen das Vorliegen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten nach der Verkehrsauffassung. Ein urteilsfähiger und unvoreingenommener Staatsbürger, der sich mit der Anlage befasst, wird den Eindruck gewinnen, dass es sich etwa bei dem selbstständigen Wohnen von Personen in entsprechenden Gebäuden mit Wohneinheiten und Wohnen von Personen in hiervon getrennten Gebäuden um

86

unterschiedliche wirtschaftliche Einheiten handelt.

Dass die einzelnen Gebäude zum größten Teil nicht einzelnen Flurstücken zugeordnet werden können, ist – wie oben ausgeführt – für die Annahme mehrerer wirtschaftlicher Einheiten des Grundvermögens grundsätzlich ohne Einfluss. 87

Ebenso ist der Umstand, dass die Gebäude demselben Eigentümer gehören, notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit (BFH-Urteil vom 30.11.1993 II R 27/90, BFH/NV 1994, 504 m.w.N.). Die gemeinschaftliche Verwaltung der Grundstücke betrifft ein subjektives Element, dem angesichts der gegen die wirtschaftliche Einheit sprechenden objektiven Merkmale kein entscheidendes Gewicht zukommen kann. In gleicher Weise könnten auch Grundstücke gemeinschaftlich verwaltet werden, die räumlich nicht zusammenliegen (BFH-Urteil vom 23. Januar 1985 II R 35/82, BStBl II 1985, 336). 88

Im Ergebnis kommt vorliegend keinem für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit sprechenden Merkmal ausschlaggebende Bedeutung zu, womit auch die gebotene Gesamtbetrachtung nicht zu der Einordnung als wirtschaftliche Einheit führen kann (BFH-Urteile vom 15. Oktober 2014 II R 14/14, BStBl II 2015, 405 und vom 10. Mai 2006 II R 17/05, BFH/NV 2006, 2124). 89

3. Da der Senat das Vorliegen einer Mehrheit wirtschaftliche Einheiten bejaht und daher die Kassation des angegriffenen Bescheides geboten ist, bedarf die von den Beteiligten aufgeworfene Frage, ob eine sogenannte Mischbewertung eines Grundstücks gemäß §§ 146 und 147 BewG in Übereinstimmung mit der Regelung in R 178 Abs. 8 ErbStR 2003 unzulässig ist, im Streitfall keiner Entscheidung. 90

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung. 91

Die Revision wird auf den Antrag des Beklagten gemäß § 115 Abs. 2 Nr.1 FGO zugelassen. 92

Die Hinzuziehung des Bevollmächtigten im Vorverfahren war im Hinblick auf die Komplexität der Sach- und Rechtslage notwendig (§ 139 Abs. 3 FGO). 93