
Datum: 22.06.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2198/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0622.4K2198.10.00

Tenor:

Unter Änderung des Einheitswertbescheides auf den 1.1.2005 vom 12.3.2009 und des Grundsteuermessbescheides auf den 1.1.2005 vom 12.3.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.6.2010 werden der Einheitswert auf den 1.1.2005 und der Grundsteuermessbetrag auf den 1.1.2005 in der Weise festgestellt bzw. festgesetzt, dass der Abschlag wegen übergroßer überbauter Fläche für die Bauteile Nr. 23-32 von 8 % auf 12 % erhöht wird und der Wert der Außenanlagen mit 1.058.359 DM bemessen wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden der Klägerin zu 67 % und dem Beklagten zu 33 % auferlegt.

Die Berechnung des Einheitswertes und des Grundsteuermessbetrags werden dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 S. 2 der Finanzgerichtsordnung).

Die Revision wird zugelassen.

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

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Kubaturberechnung und die Ermittlung des Raummeterpreises bei der Einheitsbewertung eines Geschäftsgrundstücks. Zwischenzeitlich unstreitig geworden, aber noch Gegenstand des Verfahrens, sind demgegenüber ein Bewertungsabschlag wegen übergroßer überbauter Fläche und die Bewertung der

2

Außenanlagen des Geschäftsgrundstücks.

Die Klägerin ist Eigentümerin des Grundstücks A-Straße ... in B. Auf dem Grundstück wird ein Logistikzentrum der C betrieben. Im Jahr 2004 errichtete die Klägerin auf dem Grundstück, angrenzend an das bereits bestehende Gebäude, ein weiteres Gebäude. Dabei handelt es sich um eine Halle. 3

Mit Einheitswertbescheid vom 12.3.2009 führte der Beklagte für die wirtschaftliche Einheit eine Wertfortschreibung auf den 1.1.2005 durch und setzte den Einheitswert auf 7.416.851 €, entsprechend 14.506.100 DM, fest. Die Wertfortschreibung umfasste die Bauteile Nr. Die Feststellung des Einheitswertes erfolgte im Sachwertverfahren. Dabei wich der Beklagte entsprechend den im Aktenvermerk vom 4.2.2009 niedergelegten Feststellungen seines Bausachverständigen von der Erklärung der Klägerin ab. Auf der Grundlage des so ermittelten Einheitswertes setzte der Beklagte weiterhin mit Bescheid vom 12.3.2009 den Grundsteuermessbetrag auf den 1.1.2005 auf 25.958,97 € fest. 4

Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch beanstandete die Klägerin u.a., dass 5

- a. bei den Bauteilen Nr. 28, 29 und 37 (Tiefkühlager, Warenausgang TK 1 und Kältetechnik) der Dachraum oberhalb der abgehängten Isolierdecken gemäß Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 3 und 4 der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens vom 19. September 1966 – BewRGr – lediglich mit einem Drittel des Raumvolumens anzusetzen sei, 67
- b. bei dem Bauteil Nr. 36 (Büro- und Sozialgebäude) die Gebäudeklasse 1.12 für eingeschossige Gebäude anstatt der Gebäudeklasse 1.22 für zweigeschossige Gebäude der Tabelle in Anl. 14, Teil A, zu Abschnitt 38 BewRGr anzusetzen sei, da der eingeschossige Bürotrakt auf ein der Tabelle in Anl. 14, Teil B, zu Abschnitt 38 BewRGr zuzuordnendes eingeschossiges Lagergebäude aufgesetzt sei, 8
- c. bei den Bauteilen 23-32 aufgrund der Gebäudehöhe von mehr als 12 m, die sich bei Einbeziehung der Gebäudeaufkantung von 1,30 m in die Gebäudehöhe ergebe, ein Basispreis von 22,00 DM/m³ (und nicht von 23,50 DM/m³) anzusetzen sei, 9
- d. bei den Bauteilen Nr. 23-32 ein Abschlag wegen übergroßer überbaute Fläche von 12 % anstelle von 8 % vorzunehmen sei, da der gesamte Gebäudekomplex (Altbau und neu errichtete Halle) mehr als 50.000 m² überbaute Fläche beinhalte, 10
- e. anstelle der pauschalen Bewertung der Außenanlagen mit 8 % (1.156.940 DM) der detailliert erklärte Wert i.H.v. 1.058.359 DM zu berücksichtigen sei. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.6.2010 stellte der Beklagte – nach Hinweis auf die beabsichtigte Verböserung – den Einheitswert auf den 1.1.2005 auf 7.424.264 €, entsprechend 14.520.600 DM, fest und bemaß den Grundsteuermessbetrag zum 1.1.2005 dementsprechend mit 25.984,92 €. Die höhere Feststellung des Einheitswertes beruhte einerseits auf der Berichtigung eines Rechenfehlers bei der Ermittlung der Kubatur des Bauteils Nr. 26 (4640 m² statt 371 m²) und andererseits auf der Berücksichtigung weiterer, unstreitig gewordener Einwendungen der Klägerin. Den Gesamtwert der Außenanlagen bemaß der Beklagte nunmehr mit 1.103.475 DM. Die vorstehend zu a. bis d. dargestellten Einwendungen der Klägerin wies der Beklagte hingegen in vollem Umfang als unbegründet 12

zurück. Dazu führte er im Einzelnen aus:

- a. Kubatur der Bauteile Nr. 28, 29 und 37 1134

Bewertungsgegenstand sei eine Halle mit Flachdach, bei der kein Dachraum vorhanden sei. Der Hinweis auf Abschnitt 37 Abs. 1 BewRGr gehe daher ins Leere. Bei der Isolierdecke handele es sich um eine Betriebsvorrichtung und nicht um einen Gebäudebestandteil. Durch die Hinzufügung einer solchen Betriebsvorrichtung könne der Bauwert des nur geringfügig ausgebauten und daher nach Teil B der Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr zu bewertenden Gebäudes nicht auf 1/3 reduziert werden. 15

- b. Einordnung des Bauteils Nr. 36 in die Gebäudeklasse 1.12 1167

Es handele sich nicht um 2 eingeschossige Gebäude, sondern um ein zweigeschossiges Gebäude, welches im Erdgeschoss als Lager und im Obergeschoss als Büro genutzt werde. Dieses sei in die Gebäudeklasse 1.22 einzuordnen. 18

- c. Gebäudehöhe der Bauteile Nr. 23-32 120

Maßgeblich für die Ermittlung des Raummeterpreises sei die Geschosshöhe und nicht die Gebäudehöhe. Die den Preis bildende Geschosshöhe sei explizit in Anl. 12 zu Abschnitten 37 und 38 BewRGr unter Bezugnahme auf Nr. 1 und 2 der DIN 277, Ausgabe 1950, definiert. Da ein aufgeständertes Gebäude deutlich baukostenintensiver zu errichten sei als eine klassische Konstruktion mit baugrundgleicher Bodenplatte, müsste eine Aufständering eher zu höheren Raummeterpreisen führen als zu geringeren. 21

- d. Abschlag wegen übergroßer überbauter Fläche 223

Der Abschlag könne nicht gewährt werden, da es sich bei dem Gebäudekomplex nicht um einen einzigen, konstruktiv zusammenhängenden Baukörper, sondern um 2 selbstständige Gebäude handele. Aus statischer Sicht bestehe kein konstruktiver Zusammenhang. 24

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin Folgendes geltend: 25

- a. Kubatur der Bauteile Nr. 28, 29 und 37 26

Nach Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 3 BewRGr seien nicht ausgebauten Dachräume mit 1/3 ihres Rauminhaltes zu berücksichtigen. Dies gelte nach Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 4 BewRGr auch dann, wenn die Decke über dem obersten Vollgeschoss nicht begehbar sei (z.B. unterhalb des Daches aufgehängte Staubdecken). Diese Voraussetzungen seien auch im Fall der abgehängten Isolierdecke der Bauteile Nr. 28, 29 und 37 erfüllt. Die in den Richtlinien angesprochene Staubdecke sei wie eine Isolierdecke oder Schallschutzdecke ein Bauelement, das den besonderen Bedingungen eines Betriebes geschuldet sei. Daher sei es unerheblich, ob dieses Bauelement als Gebäudebestandteil oder als Betriebsvorrichtung angesehen werde. Tatsächlich sei die Isolierdecke aber mit dem Gebäude fest verbunden und damit Gebäudebestandteil. Sie diene dazu, die Kälte auf die unbedingt notwendige 27

Raumhöhe zu begrenzen und den übrigen Luftraum, auch aus Gründen der Energieersparnis, kältefrei zu halten. Der Beklagte verwechsle die gekühlten Lagerbereiche offensichtlich mit mobilen Kühlzellen, die als Betriebsvorrichtungen einzustufen seien. Auch die in Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 5 in Bezug genommene DIN 277, Ausgabe 1950, zeige in der Zeichnung unter Textziffer 1.2 ein eingeschossiges Gebäude mit flachem Pultdach und einer abgehängten Decke. Gleiches müsse auch für ein Flachdach ohne Neigung gelten. Die gegenteilige Auffassung des Beklagten widerspreche den DIN-Vorgaben und den Richtlinienaussagen. Ein nicht ausgebauter Dachraum im Sinne des Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 4 BewRGr könne nicht mit einem Dachgeschoss unterhalb eines Satteldaches gleichgesetzt werden. Soweit der Beklagte darüber hinaus sogar eine „Mehrgeschossigkeit aufgrund der Kälteisolationsschicht“ fordere, sei darauf hinzuweisen, dass eine nicht begehbare abgehängte Isolierdecke keine Geschossdecke sei. Dies führe zu folgender Berechnung:

Bauteil	Umbauter Raum	DM/m ³
Nr. 28	21.011 m ³	22,00 DM
Nr. 29	5692 m ³	22,00 DM
Nr. 37	1173 m ³	42,12 DM

28

b. Einordnung des Bauteils Nr. 36 in die Gebäudeklasse 1.12

29

Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr unterscheide sowohl bei den Verwaltungs- und Sozialgebäuden des Teils A als auch bei den Fabrik- und Lagergebäuden des Teils B jeweils nach eingeschossigen und mehrgeschossigen Gebäuden. Es gebe danach aber keine gemischtgenutzten Gebäude, die sowohl Teil A als auch Teil B zuzuordnen seien. Insoweit bestehe eine Regelungslücke. Der gesamte Aufbau der Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr stelle die funktionelle Nutzung der Gebäude in den Vordergrund. Erst in einem 2. Schritt werde innerhalb der Funktionsbereiche nach bautechnischen Kriterien differenziert. Es sei daher sachgerecht einen unter Teil A fallenden eingeschossigen Gebäudeteil auch dann als eingeschossiges Gebäude zu bewerten, wenn dieser Gebäudeteil auf ein unter Teil B fallendes eingeschossiges Lagergebäude aufgestockt sei.

30

c. Gebäudehöhe der Bauteile Nr. 23-32

31

Maßgebend für die Ermittlung des Raummeterpreises nach Teil B der Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr sei die Geschosshöhe. Zur Ermittlung des umbauten Raumes stütze sich Abschnitt 37 der BewRGr auf die Vorschriften der DIN 277 (1950), die in Anlage 12 zu Abschnitten 37 und 38 BewRGr dargestellt seien. Die Bauteile Nr. 23-32 gehörten zu einem nicht unterkellerten Lagergebäude, das durch eine Auframpung von 1,30 m aufgebockt sei und somit unter die DIN-Vorschrift 1.122 falle. Diese DIN-Vorschrift besage eindeutig, dass bei nicht unterkellerten Gebäuden die Berechnung des umbauten Raumes von der Oberfläche des Geländes bis zur Unterkante Dachhaut erfolge. Gleiches gelte auch für die Zeichnungen unter den Textziffern 1.133 und 1.134 der DIN 277 (1950). Abweichend hiervon würden in der Wiedergabe der DIN-Vorschriften in der Anl. 12 der BewRGr unter den Textziffern 1.133 und 1.134 in der zeichnerischen Darstellung abweichende Höhenfixierungen dargestellt, und zwar dergestalt, dass die Berechnung von der Oberkante des Fußbodens erfolge. Eine von den DIN-Vorschriften abweichende Textanweisung sei den Textziffern 1.133 und 1.134 der Anl. 12 der BewRGr indessen nicht beigegeben worden. Der Beklagte berechne einerseits

32

Kubatur der Gebäudeteile unter Einbeziehung der Auframpung von 1,30 m, beziehe aber andererseits diese Auframpung bei der Berechnung der für den Raummeterpreis maßgebenden Geschosshöhe nicht ein. Richtigerweise müsse vielmehr auch die Geschosshöhe unter Einbeziehung der Auframpung mit 12,50 m berechnet werden, so dass der anzusetzende Raummeterpreis 22,00 DM/m³ betrage. Diese Interpretation werde auch durch die Erläuterungen zur Berechnung des umbauten Raumes der OFD Rostock 07/93 (Formular 604/108 EW 102b) gestützt, in der zu Textziffer 1.1.3.4 als Höhenmaß die Distanz von der Oberfläche des Geländes bis zur Unterkante Dachhaut zugrundegelegt werde.

Selbst wenn Anl. 12 der BewRGr in einzelnen DIN-Zeichnungen Höhenmaße aufzeige, müsse das nicht bedeuten, dass bei Großprojekten mit sehr großen Raumvolumina eine Auframpung nicht bei der Bemessung der Gebäudehöhe zu berücksichtigen sei. Denn bei der Konzeption der BewRGr 1964 seien derartige hoch aufgerampte Objekte noch unbekannt gewesen, da diese erst mit den neuen Anforderungen an die Logistik eines schnellen Warenumschlages erforderlich geworden seien. Insoweit müsse durch die Rechtsprechung eine Fortentwicklung der Richtlinien in der Weise erfolgen, dass eine Auframpung in das Höhenmaß einzubeziehen sei. 33

d. Abschlag wegen übergroßer überbauter Fläche 34

Der gesamte Baukörper einschließlich des 3. Bauabschnittes des Logistiklagers stelle ein zusammenhängendes Gebäude dar. Das Gebäude sei technisch in einheitlicher Bauweise errichtet worden. Zwischen den Bestandsgebäuden des 1. und 2. Bauabschnittes und dem 3. Bauabschnitt bestünde eine konstruktive Verbindung (vergleiche Planausschnitte Achse 12, Bl. 74 f. GA, und Stellungnahme des bauleitenden Architekten K vom 28.6.2010, Bl. 79 GA). Das Bestandsgebäude und der Anbau ruhten auf einer Fundamentreihe. Die Dachkonstruktion des Anbaus lagere in der Achse 12 auf den Pfeilern des Bestandsbaus. Der Bestandsbau und der Anbau seien durch 4 Notausgänge verbunden. Das Bauwerk sei durch einen Bauherrn errichtet und werde von einer Gesellschaft des C angemietet und als Lager genutzt. 35

e. Bewertung der Außenanlagen 36

Der Beklagte habe die Abgänge in 2003 bei der Bewertung nicht berücksichtigt. Hierbei handele es sich um die Einfriedung (31,2 m Stahlmattenzaun; 20,50 DM/m) mit einem Wert von 6396 DM und die Wege- und Platzbefestigung (2470 m² Asphalt; 16,00 DM/m²). Der Wert der von dem Beklagten festgestellten Außenanlagen mindere sich daher um 45.116 DM auf 1.058.359 DM. 37

Die Klägerin beantragt, 38

- 1. unter Änderung der Einspruchsentscheidung vom 15.6.2010 die Einheitswertfeststellung und den Grundsteuermessbetrag auf den 1.1.2005 in der Weise zu ändern, dass 390

1.1 für die Bauteile Nr. 28, 29 und 37 die Kubatur oberhalb der abgehängten Decke mit 1/3 Volumen angesetzt wird, 41

1.2 der Raummeterpreis für den Bauteil Nr. 36 nach der Gebäudeklasse 1.12 bemessen wird, 42

43

1.3	der Raummeterpreis der Bauteile 23-32 unter Einbeziehung der Auframpung von 1,30 m ausgehend von einer Geschosshöhe von 12,50 m bemessen wird,	
1.4	für die Bauteile Nr. 23-32 ein Abschlag wegen übergroßer überbauter Fläche von 12 % gewährt wird,	44
1.5	der Wert der Außenanlagen mit 1.058.359 DM bemessen wird,	45
	• 2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	46
	Der Beklagte beantragt,	48
	• 1. unter Abweisung der Klage im Übrigen den Abschlag wegen übergroßer überbauter Flächen mit 12 % und den Wert der Außenanlagen mit 1.058.359 DM zu bemessen,	49
	• 2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	51
	Dem beantragten erhöhten Abschlag von 12 % wegen übergroßer überbauter Fläche könne er zustimmen. Auch die Außenanlagen könnten wie erklärt berücksichtigt werden. Im Übrigen halte er jedoch aus folgenden Gründen an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung fest:	52
	a. Kubatur der Bauteile Nr. 28, 29 und 37	53
	Bei der Kälteisolationsschicht handele es sich nicht um eine Decke im Sinne des Abschnitts 37 Abs. 1 S. 4 und 5 BewRGr. Die Kälteisolationsschicht sei – anders als eine Staubdecke – als Betriebsvorrichtung zu werten und nicht als Geschossdecke. Sie sei daher kein Gebäudebestandteil, der bei der Bewertung im Sachwertverfahren zu berücksichtigen sei. Hallenabschnitte mit und ohne Kälteisolationsschicht seien daher identisch zu bewerten. Eine Mehrgeschossigkeit im Sinne der DIN 277 sei nicht vorhanden. Anderenfalls würde sich aufgrund der niedrigeren Geschosshöhe ein höherer Raummeterpreis ergeben. Bei einem Flachdachgebäude (Dachneigung i.d.R. < 10°) sei kein Dachraum vorhanden. Hierfür fehle es an einem geeigneten Dachflächenbereich, wie ihn die Zeichnungen in den Textziffern 1.2, 1.131 und 1.132 der DIN 277 (1950) übereinstimmend mit den nämlichen Textziffern in Anl. 12 zu Abschnitt 37 der BewRGr zeigten. Es handele sich auch nicht um einen nicht ausgebauten Dachraum im Sinne des Abschnitts 37 Abs. 1 Satz 3 BewRGr, da eine wertmäßig zu berücksichtigende Unterscheidung des Ausbaugrades diesseits und jenseits der Kälteisolationsschicht nicht getroffen werden könne. Das der Gebäudeklasse 2.62 zuzuordnende Lagergebäude weise definitionsgemäß einen sehr geringen Ausbaugrad auf und sei nicht mit ausgebauten Massivgebäuden der Anl. 14 Teil A (58-203 DM/m³) zu vergleichen. Bei Ansatz des von der Klägerin begehrten Raummeterpreises oberhalb der Kälteisolation von 7,50 DM/m³ würde der Raummeterpreis für ein Lagergebäude in unangemessener Weise unterschritten.	54
	b. Einordnung des Bauteils Nr. 36 in die Gebäudeklasse 1.12	55
	Die eingeschossige Bewertung eines mehrgeschossigen Gebäudes sei von bautechnischer Seite abwegig, da die Baukonstruktion unabhängig von der Nutzungsart eindeutig sei. Die baukonstruktive Definition der Geschossigkeit hänge nicht von der Nutzung der Geschosse	56

ab. Die gegenteilige Auffassung widerspräche der bautechnischen Klassifizierung der Gebäudeklassen gemäß der Richtlinien. Eine Regelungslücke in der Anl. 14 zu Abschnitt 38 der BewRGr sei insoweit nicht erkennbar.

c. Gebäudehöhe der Bauteile Nr. 23-32

Zwischen der Ermittlung des umbauten Raums nach der DIN 277 (1950) und der sachgerechten Ableitung des Raummeterpreises nach Maßgabe des Abschnitts 38 Abs. 2 BewRGr sei zu unterscheiden. Der umbaute Raum sei nach der DIN 277 mit der definierten Gebäudehöhe zu bemessen. Demgegenüber seien die Raummeterpreise nach Abschnitt 38 Abs. 2 BewRGr sowie den Tabellen der Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr aus den Geschosshöhen abzuleiten. Bei den von der Klägerin als widersprüchlich eingeordneten Zeichnungen müsse demnach unterschieden werden, ob es sich um Höhendefinitionen zur Ermittlung des umbauten Raumes oder zur Ableitung des Raummeterpreises handle. Der umbaute Raum sei dort oftmals schraffiert hinterlegt, während die Höhenangaben sich allein auf den Raummeterpreisansatz bezögen. Die von der Klägerin angeführte Zeichnung 1.1.3.4 in dem Formular der OFD Rostock definiere entsprechend der dortigen Schraffuren die Gebäudehöhe zur Ermittlung des umbauten Raums, während die Zeichnung 1.134 in der Anl. 12 zu Abschnitt 37 und 38 BewRGr die Geschosshöhe zur Bemessung des Raummeterpreises ausweise. Der von der Klägerin aufgezeigte Widerspruch der Anl. 12 BewRGr zu der DIN 277 bestehe daher bei Beachtung der Unterscheidung zwischen der Kubaturermittlung aufgrund der Gebäudehöhe und der Raummeterpreisermittlung aufgrund der Geschosshöhe nicht. Aufgrund der eindeutigen Richtlinienregelung bestehe kein Interpretationsspielraum.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur teilweise begründet.

Soweit das Begehren über die unstreitigen Änderungen der Bemessung des Abschlags wegen übergroßer überbauter Flächen mit 12 % und des Ansatzes des Wert der Außenanlagen mit 1.058.359 DM hinausgeht, sind die angegriffenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Hinsichtlich der Bemessung des Abschlags wegen übergroßer überbauter Flächen mit 12 % und des Ansatzes des Werts der Außenanlagen mit 1.058.359 ist der Klage dagegen abzuhelpfen.

1. In rechtlicher Hinsicht ist durch die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt, dass die Verfassungsmäßigkeit des Einheitsbewertungsrechts trotz des unveränderten Hauptfeststellungszeitpunkts 1. Januar 1964 bis zum Bewertungsstichtag 1.1.2007 weiterhin zu bejahen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2014 II R 14/13, BFH NV 2015, 475).

2. Es handelt sich um eine Bewertung im Sachwertverfahren nach § 85 des Bewertungsgesetzes – BewG –. Bei der Bewertung eines Grundstücks im Sachwertverfahren ist vom Bodenwert, vom Gebäudewert und vom Wert der Außenanlagen auszugehen (§ 83 Satz 1 BewG). Der Ausgangswert ist durch Anwendung einer Wertzahl an den gemeinen Wert anzugleichen (§§ 83 Satz 2, 90 Abs. 1 BewG). Für die Ermittlung des Gebäudewerts ist zunächst ein Wert auf der Grundlage von durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu errechnen (§ 85 Satz 1 BewG). Dieser Wert ist nach den Baupreisverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Januar 1964) umzurechnen (§ 85 Satz 2 BewG). Der so errechnete Gebäudenormalherstellungswert ist Grundlage zur Findung des Gebäudesachwerts unter Berücksichtigung der §§ 86, 87 BewG,

der nach Maßgabe des § 88 BewG in besonderen Fällen ermäßigt oder erhöht werden kann (§ 85 Sätze 3 und 4 BewG).

Über die näheren Einzelheiten der Ermittlung des Gebäudewerts enthält das Bewertungsgesetz selbst keine detaillierten Regelungen.

64

Maßgeblich für die Praxis der Einheitsbewertung ist insoweit die Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) vom 19. September 1966 (BAnz Nr. 183, Beilage; BStBl I S. 890). Diese Verwaltungsvorschrift hat die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates zur Durchführung der Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens auf den 1. Januar 1964 auf der Grundlage des Art. 108 Abs. 6 Grundgesetz (GG) a.F. erlassen (vgl. inzwischen Art. 108 Abs. 7 GG). Ausweislich der den Bewertungsrichtlinien vorangestellten Einführung behandeln die BewRGr Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Bewertungsrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. Die Richtlinien geben außerdem aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung Anweisungen an die Finanzämter, wie in bestimmten Fällen verfahren werden soll. Sie gelten für die auf den 1. Januar 1964 durchzuführende Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke.

65

Die gesetzlichen Vorschriften über die Bewertung im Sachwertverfahren gemäß den §§ 83 ff. BewG werden in den Abschnitten 34 ff. der BewRGr in ausführlicher Weise konkretisiert. Die Einzelheiten der Ermittlung des Gebäudewerts (§ 85 BewG) sind in den Abschnitten 36 ff. BewRGr geregelt. Insbesondere ist hierbei die Anzahl der Kubikmeter umbauten Raumes (Abschnitt 37 BewRGr) mit einem durchschnittlichen Preis pro Kubikmeter dieses umbauten Raumes zu multiplizieren (Abschnitt 38 BewRGr). Für die Ermittlung des umbauten Raumes nimmt Abschnitt 37 Abs. 1 BewRGr auf die DIN 277 in der Fassung vom November 1950 Bezug (im Folgenden: DIN 277). Diese DIN-Norm dient zur Ermittlung von Grundflächen und Rauminhalten von Bauwerken oder Teilen von Bauwerken im Hochbau. Auch den in der Anl. 14 zu Abschnitt 38

66

BewRGr angegebenen und nach der Geschosshöhe gegliederten Raummeterpreisen liegt die DIN 277 zugrunde (Abschnitt 38 Abs. 1 Satz 5 BewRGr).

67

Der Senat ist zwar an die Wertungen in Abschn. 37 und 38 BewRGr nicht gebunden, weil er nur dem Gesetz unterworfen ist (Art. 20 Abs. 3 und Art. 97 GG) und Verwaltungsvorschriften (Richtlinien, Erlasse, Verfügungen) nur die nachgeordneten Verwaltungsdienststellen binden (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 1975 III R 120/74, BFHE 118, 59, BStBl II 1976, 277; vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583). Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht allerdings als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 GG ausnahmsweise in dem Bereich der der Verwaltung vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung (BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754; vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097). Damit wird der Bedeutung Rechnung getragen, die den BewRGr für die Gewährleistung einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung, für die Rechtssicherheit sowie für die Praktikabilität des Bewertungsverfahrens zukommt (BFH-Urteil vom 26. Juni 1981 III R 3/79, BFHE 133, 437, BStBl II 1981, 643). Die Steuergerichte dürfen allerdings nach der ständigen Rechtsprechung des BFH Verwaltungsanweisungen nicht selbst auslegen. Sie dürfen sie nur darauf überprüfen, ob die Auslegung durch die Finanzbehörden nach dem Wortlaut der Verwaltungsanweisung möglich ist. Ist objektiv zweifelhaft, ob ein bestimmter Fall unter eine der Vereinfachung der Verwaltung dienende Anweisung fällt, so ist es Sache der Verwaltungsbehörde zu

68

entscheiden, ob die Vereinfachungsregelung anzuwenden ist oder nicht (BFH-Urteil vom 18. September 1986 VI R 102/85, BFHE 148, 25, BStBl. II 1987, 128, m.w.N.).

3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann die Klage in den von den Beteiligten divergierend beurteilten Streitpunkten keinen Erfolg haben. 69

a. Kubatur der Bauteile 28, 29 und 37 70

Ein lediglich mit 1/3 des Rauminhaltes zu berücksichtigender nicht ausgebauter Dachraum im Sinne des Abschnitt 37 Abs. 1 BewRGr liegt im Streitfall nicht vor. Die Vollanrechnung des umbauten Raumes bis zu den Außenflächen des Daches ist daher nicht zu beanstanden. 71

Für die Beurteilung, ob nicht ausgebauter Dachräume im Sinne des Abschnitts 37 Abs. 1 vorliegen, sind demnach auch die Vorgaben der DIN 277 und der insoweit gleichlautenden Anl. 12 zu Abschnitt 37 BewRGr zu berücksichtigen. Von dieser Regelung kann nicht abgewichen werden. Denn die Raummeterpreise sind auf der Basis dieser DIN-Vorschriften ermittelt worden (Halaczinsky in Rössler/Troll § 85 BewG Rn. 7). 72

Nach Nr. 1.2 DIN 277 ist als Rauminhalt des mit 1/3 anzurechnenden nicht ausgebauten Dachraums der Raum anzusetzen, der von den Flächen nach Abschnitt 1.131 oder 1.132 und den Außenflächen des Daches umschlossen wird. Nr. 1.131 DIN 277 definiert im Falle eines nicht ausgebauten Dachgeschosses die Oberflächen der Fußböden über den obersten Vollgeschossen als den anzurechnenden umbauten Raum begrenzende Fläche. Dabei kann es sich nach Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 4 der BewRGr auch um eine nicht begehbare Decke über dem obersten Vollgeschoss, z.B. eine unterhalb des Daches aufgehängte Staubdecke, handeln. Voraussetzung ist aber nach Nr. 1.2 in Verbindung mit Nr. 1.131 DIN 277, dass der nicht ausgebauter Dachraum seitlich durch Dachflächen begrenzt wird. Demgemäß zeigt die Zeichnung unter Nr. 1.2 DIN 277 ein eingeschossiges Gebäude mit Pultdach und einer die Dachschrägung ausgleichenden Decke über dem einzigen Vollgeschoss, in dem die nur mit 1/3 bei der Ermittlung des Rauminhaltes zu berücksichtigende Fläche – abweichend von der Schraffur der übrigen Fläche – durch eine punktierte Fläche markiert ist, deren untere Begrenzungsfläche (Decke) auf der Höhe der Unterkante, d.h. des tiefsten Punktes, der von rechts nach links oben verlaufenden Dachschrägung liegt. Ebenso stellen die Zeichnungen in Nr. 1.131 und Nr. 1.132 DIN 277 als nur mit 1/3 des Rauminhaltes zu berücksichtigende punktierte Fläche lediglich die oberhalb der Unterkante der Dachschrägen liegenden nicht ausgebauten Dachräume dar. Da es sich bei den Bauteilen Nr. 28, 29 und 37 um Flachdachgebäude handelt, existiert bei ihnen ungeachtet der abgehängten, nicht begehbaren Isolierdecke kein umbauter Raum, der zugleich von den Außenflächen des Daches und einer in der Höhe der Unterkante des Daches beginnenden unteren Begrenzungsfläche umgrenzt wird. Vielmehr befindet sich die abgehängte Isolierdecke in einer Tiefe von 2,70 m unterhalb der Unterkante des Flachdaches. Unter Beachtung der maßgebenden Definitionen der Zeichnungen in den Nrn. 1.2, 1.131 und 1.132 DIN 277 kann es sich daher bei den oberhalb der Isolierdecke liegenden Räumen nicht um solche zwischen den Außenflächen des Daches und der nicht begehbaren Decke über dem obersten Vollgeschoss liegende nicht ausgebauter Dachräume handeln. Dabei kann offenbleiben, ob die abgehängte Isolierdecke die in Abschnitt 37 Abs. 1 Satz 4 BewRGr beispielhaft genannten Begriffsmerkmale einer Staubdecke erfüllt. Richtigerweise sind die Bauteile Nr. 28, 29 und 37 demnach den Gebäuden ohne Geschossdecken im Sinne der Nr. 1.134 DIN 277 zuzuordnen, bei denen die Außenflächen des Daches die obere Begrenzung des umbauten Raumes darstellen. 73

Der Klägerin ist zwar zuzugeben, dass die in Nr. 1.2 DIN 277 dargestellte punktierte Fläche seitlich sowohl von dem geneigten Pultdach als auch – auf der linken Seite – von der oberhalb der Unterkante des Pultdaches liegenden Seitenwand umschlossen wird und deshalb zweifelhaft sein könnte, ob eine solche aufrecht stehende Seitenwand als Außenfläche des Daches im Sinne der Texterläuterung zu Nr. 1.2 DIN 277 angesehen werden kann. Derartige Zweifel an der Übereinstimmung der Begrifflichkeiten der Texterläuterung mit der zeichnerischen Erläuterung reichen indessen nicht aus, um eine Selbstbindung der Verwaltung mit dem Inhalt zu begründen, dass auch die unterhalb eines Flachdaches liegenden lotrechten Seitenwände als Außenflächen des Daches einen nicht ausgebauten Dachraum oberhalb einer abgehängten Decke umschließen könnten, der nach Abschnitt 37 Abs. 1 S. 3 und 4 BewRGr lediglich mit einem Drittel des Rauminhaltes zu berücksichtigen wäre. Denn gegen ein solches Verständnis des Inhalts der Nr. 1.2 DIN 277 aus der Sicht der Finanzverwaltung spricht, dass die Zeichnungen in Nrn. 1.2, 1.131 und 1.132 DIN 277 übereinstimmend lediglich die oberhalb der Unterkante der Dachschrägen (bzw. oberhalb der Unterkante des Pultdaches) liegenden nicht ausgebauten Dachräume als nur mit 1/3 des Rauminhaltes zu berücksichtigende punktierte Fläche darstellen. Es fehlt demnach an einer die Privilegierung abgehängter Dachräume unterhalb eines Flachdaches mit der erforderlichen Klarheit und Eindeutigkeit begründenden Verwaltungsvorschrift, auf deren gleichmäßige Anwendung die Klägerin sich berufen könnte.

Die vorgelegte Kubaturberechnung der Klägerin, der der Beklagte bei der Feststellung des Einheitswertes mit Ausnahme der Privilegierung des Rauminhaltes oberhalb der Isolierdecke gefolgt ist, beinhaltet allerdings insoweit eine die Klägerin begünstigende Abweichung von den tatsächlichen Raummaßen, als für die Bauteile Nr. 28 und 29 nicht eine Gebäudehöhe von 12,50 m, sondern von 12,17 m (9,80 m + 2,37 m) zu Grunde gelegt worden ist. Eine Verböserung kommt indessen im finanzgerichtlichen Verfahren nicht in Betracht. 75

b. Einordnung des Bauteils Nr. 36 in die Gebäudeklasse 1.12 76

Der Beklagte hat das als Büro genutzte Obergeschoss zutreffend in die Gebäudeklasse 1.22 für mehrgeschossige Gebäude eingeordnet. 77

Die Raummeterpreise für Fabrikgrundstücke sind in Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr in zwei Teile gegliedert. Teil A betrifft Verwaltungsgebäude, Sozialgebäude etc. und Teil B die eigentlichen Fabrikationsgebäude, zu denen auch Lagerhallen gehören. Weiteres Kriterium für die Höhe des Raummeterpreises ist die Eingeschossigkeit bzw. Mehrgeschossigkeit der Gebäude. Es ist also – wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist – zunächst nach der Nutzungsart des Gebäudes zu unterscheiden. Dies berührt allerdings nicht die Frage, ob es sich um ein eingeschossiges oder mehrgeschossiges Gebäude handelt. Für diese Einordnung stellt Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr auf nichts anderes als die bautechnische Konstruktion des Gebäudes ab. Die Differenzierung zwischen dem Raummeterpreis ein- und mehrgeschossiger Gebäude erscheint aufgrund des unterschiedlichen konstruktiven Aufwandes sachgerecht. Demgemäß ist bei übereinander angeordneten Gebäudeteilen unterschiedlicher Nutzungsart auch dann der Raummeterpreis für mehrgeschossige Gebäude anzuwenden, wenn ein solcher Gebäudeteil nur ein Geschoss umfasst (so auch: Knittel in Gürsching/Stenger § 85 BewG Rn. 177). Die Auffassung der Klägerin, dass bei unterschiedlicher Nutzungsart der Etagen eines zweigeschossigen Gebäudes dieses fiktiv in 2 eingeschossige Gebäude aufzuteilen sei, entbehrt demgegenüber einer sachlichen Rechtfertigung und findet auch in der einschlägigen Richtlinienbestimmung keine Grundlage. 78

c. Gebäudehöhe der Bauteile Nr. 23-32 79

Schließlich hat der Beklagte die Geschosshöhen der bis zur Höhe der Verladerampe aufgeständerten Lagergebäude zutreffend von der Oberkante des Fußbodens aus bestimmt und deshalb mit weniger als 12,00 m bei der Bemessung des Raummeterpreises nach Anl. 14 Teil B zu Abschnitt 38 BewRGr angesetzt.

Die Raummeterpreise für Fabrikgebäude sind in der Tabelle zu Teil B der Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr nach der Geschosshöhe gestaffelt. Dies entspricht der Regelung in Abschnitt 38 Abs. 2 Satz 1 BewRGr. Weiterhin bestimmt Abschnitt 38 Abs. 2 Satz 2 BewRGr, dass als Geschosshöhe der Abstand von Fußbodenoberfläche bis Deckenunterkante zuzüglich Deckenstärke gilt. Bei der Berechnung des umbauten Raums nach Maßgabe des Abschnitts 37 BewRGr und der in Anl. 12 BewRGr dargestellten Bestimmungen der DIN 277 wird demgegenüber auf die Gebäudehöhe über Gelände abgestellt. Anl. 12 zu Abschnitt 37 und 38 BewRGr betrifft dementsprechend sowohl die Berechnung des umbauten Raums nach der DIN 277 als auch die Berechnung der Geschoßhöhen für die Ermittlung der durchschnittlichen Raummeterpreise nach Anlage 14 Teil B zu Abschnitt 38 BewRGr. Die Klägerin will nun die ihr aufgrund der „Auframpung“ der Hallen günstigere Bestimmung des Raummeterpreises nach der Gebäudehöhe, wie sie für die Ermittlung des umbauten Raums vorgesehen ist, anstelle der ihr ungünstigeren Bestimmung nach der Geschosshöhe, wie sie in Abschnitt 38 Abs. 2 Satz 2

81

BewRGr vorgesehen ist, in Anspruch nehmen. Dies widerspricht allerdings den eindeutigen Richtlinienvorgaben in Abschnitt 38 Abs. 2 Satz 2 BewRGr und in Anl. 12 zu Abschnitt 37 und 38 BewRGr. Denn danach sind die Raummeterpreise aus den Geschosshöhen abzuleiten. Bei den von der Klägerin angeführten Abweichungen zwischen der DIN 277 und der Anl. 12 zu Abschnitten 37 und 38 BewRGr handelt sich um solche, die die vom Verfahren bei der Ermittlung des umbauten Raumes abweichenden Geschosshöhendefinitionen bei der Ermittlung des Raummeterpreises betreffen. Während der umbaute Raum in den einschlägigen Textziffern 1.133 und 1.134 schraffiert hinterlegt ist, beziehen sich die dortigen Höhenangaben allein auf den Raummeterpreisansatz. Auch bei einem aufgeständerten Gebäude wird danach die Geschosshöhe von der Oberkante des Fußbodens und nicht von der Oberkante des Geländes gemessen, wie Nr. 1.122 der Anl. 12 zu Abschnitten 37 und 38 BewRGr zeigt. Insoweit weicht die von der Klägerin angeführte Zeichnung 1.1.3.4 in dem Formular der OFD Rostock bei der Definition der Geschosshöhe von den Vorgaben des Abschnitts 38 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. der Anl. 12 BewRGr ab und kann daher für die Feststellung des Inhalts der BewRGr nicht maßgebend sein. Nach Maßgabe der Richtlinien kann vielmehr die zwischen Gelände und Fußboden liegende Aufständering von 1,30 m nicht in das für die Bestimmung des Raummeterpreises anzusetzende Höhenmaß einbezogen werden.

82

Für eine Abweichung von den Vorgaben des Abschnitts 38 Abs. 2 Satz 2 und der Anl. 12 BewRGr wegen konstruktiver Besonderheiten von Lagerhallen mit „Auframpung“ besteht kein hinreichender Anlass. Die Klägerin weist hierzu darauf hin, dass bei der Konzeption der BewRGr 1964 derartige hoch „aufgerampte“ Objekte noch unbekannt gewesen seien, da diese erst mit den neuen Anforderungen an die Logistik eines schnellen Warenumschlages erforderlich geworden seien. Indessen ist nicht erkennbar und von der Klägerin auch nicht nachvollziehbar dargelegt worden, dass es sich bei derartigen Lagerhallen um neu aufgekommene Konstruktionen handelte, bei denen die Korrelation zwischen Geschosshöhe und Raummeterpreis in den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 bezogenen BewRGr noch nicht angemessen berücksichtigt werden konnte. Dagegen spricht vielmehr, dass bis zur Höhe der Verladerampe aufgeständerte Lagergebäude bereits zu diesem Zeitpunkt den Anforderungen der Ladehöhe von Lkw entsprachen und demgemäß in der

83

Logistik gebräuchlich waren (vergleiche dazu die historischen Bilddokumente von Lagerhäusern im Hamburger Hafen unter http://www.powalki.com/treffen/2006/Demonstration_Hafenumschlag.php). Dementsprechend sieht Teil B der Anl. 14 zu Abschnitt 38 BewRGr unter Textziffer 9 Zuschläge für auskragende und untermauerte Rampen in baulicher Verbindung mit Gebäuden vor. Letztlich belegt auch Nr. 1.222 der Anl. 12 BewRGr, dass der Richtliniengeber die Problematik der Abweichung zwischen der Gebäudehöhe bei der Ermittlung des umbauten Raumes und der Geschosshöhen bei der Festlegung der Raummeterpreise für aufgeständerte Fabrikationsgebäude und Lagerhallen berücksichtigt hat. Ein isolierter Eingriff in die Richtlinienbestimmungen zur Ermittlung der Geschosshöhe aufgeständerter Gebäude erscheint daher nicht sachgerecht. Da – wie der Beklagte zutreffend vorgetragen hat – die Errichtung eines aufgeständerten Gebäudes in der Regel deutlich baukostenintensiver ist als eine klassische Konstruktion mit baugrundgleicher Bodenplatte, würde dies die Notwendigkeit nach sich ziehen, eine Abweichung bei der Geschosshöhenermittlung zu Gunsten der Klägerin durch eine entsprechende Erhöhung des Raummeterpreises für aufgeständerte Gebäude auszubalancieren.

4. Bei der Ermittlung des Gebäudewertes für die Bauteile Nr. 23-32 ist ein Abschlag wegen 84
übergroßer überbauter Fläche gemäß Anl. 14 Teil B Nr. 12 zu Abschnitt 38
BewRGr i.H.v. 12 % vorzunehmen. Der Senat geht im Einklang mit den übereinstimmenden 85
Auffassungen der Beteiligten davon aus, dass der gesamte Baukörper einschließlich des 3.
Bauabschnittes des Logistiklagers ein konstruktiv zusammenhängendes Gebäude mit mehr
als 50.000 m² überbauter Fläche darstellt. Weiterhin ist der Wert der Außenanlagen nach der
nunmehr übereinstimmenden Berechnung der Beteiligten, der der Senat folgt, mit 1.058.359
DM zu bemessen.
5. Auf den entsprechenden Antrag der Klägerin lässt der Senat die Revision wegen 86
grundsätzlicher Bedeutung zu. Die zur Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 85 BewG
aufgeworfenen Rechtsfragen der Kubatur des Rauminhaltes von Flachdachbauten oberhalb
abgehängter Decken, des Ansatzes der Gebäudeklasse bei übereinander angeordneten
Gebäudeteilen unterschiedlicher Nutzungsart sowie der Geschosshöhe bis zur Höhe der
Verladerrampe aufgeständerter Lagergebäude sind, soweit erkennbar, bislang nicht
Gegenstand höchstrichterlicher Entscheidungen gewesen.
6. Die Nebenentscheidungen beruhen auf §§ 136 Abs. 1 Satz 1, 151 Abs. 3 FGO, 709 ZPO. 87