
Datum: 13.12.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 34/16 EW
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:1213.3K34.16EW.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid auf den 01.01.2014 über die Feststellung des Einheitswerts vom 11.02.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2015 und der Änderungsbescheid vom 15.01.2018 in der Gestalt der Einspruchs-entscheidung vom 19.04.2018 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig voll-streckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrags leistet.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob für die wirtschaftliche Einheit T-Straße in M-Stadt auf den 01.01.2014 ein Einheitswert festzustellen oder ob die Feststellung des Einheitswerts aufzuheben ist, weil der Grundbesitz nach § 5 Abs. 1 Grundsteuergesetz (GrStG) von der Grundsteuer befreit ist.	2
Die Klägerin ist eine gemeinnützige GmbH (gGmbH).	3
Nach § 5 Abs. 1 GrStG ist Grundbesitz, der für steuerbegünstigte Zwecke nach §§ 3 und 4 GrStG benutzt wird und zugleich Wohnzwecken dient von der Grundsteuer befreit. Nach § 5	4

Abs. 2 GrStG sind, auch wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 vorliegen, Wohnungen stets steuerpflichtig.

Ein Einheitswert ist festzustellen, wenn es sich bei den Räumlichkeiten in der wirtschaftlichen Einheit T-Straße in M-Stadt um Wohnungen handelt. 5

Die Klägerin errichtete auf dem Grundstück T-Straße in M-Stadt eine Wohnanlage für Senioren (Pflegeeinrichtung für 80 Bewohner). Die Wohnanlage ist im Jahr 2013 bezugsfertig geworden. Bei der Einrichtung handelt es sich um eine vollstationäre Pflegeeinrichtung, die insbesondere von Menschen mit schwerer und mittelschwerer Demenz bewohnt wird. Die Klägerin trägt vor, die Versorgung sei in der Regel palliativ bzw. hospizlich ausgerichtet. Die Verweildauer von männlichen Patienten betrage bis zu drei Monaten im Durchschnitt, die Verweildauer von weiblichen Bewohnern sei deutlich höher, diese könne bis zu 18 bis 24 Monaten betragen. Zahlreiche Patienten seien inkontinent und nahezu sämtliche Patienten seien in der Pflegestufe bzw. dem Pflegegrad 3 eingeordnet, weitere hätten höhere Pflegegrade. Der Case-Mix, also der durchschnittliche Pflegegrad, liege im Altenzentrum derzeit bei 3,11. Fast 70 % der Patienten wiesen eine sog. eingeschränkte Alterskompetenz auf. Auch hieraus folgerten höhere Pflegegrade. Dies bedeute, dass sich die Bewohner selbst nicht versorgen könnten und ständiger medizinischer und pflegerischer Betreuung bedürften. 6

Außen am Gebäude befindet sich ein Briefkasten mit der Aufschrift „Altenzentrum, T-Straße“. Für die gesamte Einrichtung gibt es nur eine Klingel. 7

Das Gebäude hat 4 Ebenen. In dem Bauantrag vom 12.10.2011 wird als Ebene 0 das Erdgeschoss bezeichnet, Ebene 1 ist der 1. Stock, Ebene 2 der 2. Stock und Ebene 3 der 3. Stock. 8

In Ebene 0 befinden sich das Foyer, die Rezeption, ein Büro für die Heimleitung, ein Besprechungsraum und die Teeküche, im Übrigen befinden sich auf dieser Ebene Lager- und Technikräume sowie der Umkleideraum für das Personal. 9

Auf den Ebenen 1, 2 und 3 leben die Bewohner der Einrichtung. Auf jeder dieser Ebenen befinden sich jeweils zwei Wohngruppen, in den Lageplänen bezeichnet mit A1/B1, A2/B2 und A3/B3. 10

Das Gebäude wird durch zwei automatische Schiebetüren mit einem dazwischen befindlichen Windfang betreten. Nach dem Windfang mit den automatischen Schiebetüren kommt man in eine Empfangshalle, rechts befindet sich die Rezeption. Da es sich bei den automatischen Schiebetüren um einen Fluchtweg handelt, öffnen sich diese Schiebetüren von innen auch dann, wenn diese von außen abgeschlossen sind und das Gebäude nicht betretbar ist. Diese automatische Schiebetür wird abends ab 18 Uhr verschlossen. Wenn jemand das Haus nach 18 Uhr betreten will, muss derjenige die Klingel, die außen am Gebäude angebracht ist, betätigen. Diese läuft auf einem schnurlosen Telefon auf, das der jeweils zuständige Mitarbeiter der Einrichtung mit sich führt. Dieser kann dann über eine Zahlenkombination die Tür öffnen. Die Bewohner der Wohnanlage haben keine Möglichkeit, diese Tür von ihrem Zimmer aus zu öffnen. 11

Zu den Wohnräumen in den Obergeschossen gelangt man über den Flur im Erdgeschoss durch eine Tür und einen Treppenaufgang bzw. mit dem Aufzug. Die Türen zum Treppenhaus sind mit Blindzylindern ausgestattet. Es handelt sich um Brandschutztüren. Über das Treppenhaus kommt man zu einer weiteren Brandschutztür, die ebenfalls mit Blindzylindern ausgestattet ist. Da es sich um Brandschutztüren handelt, sind diese Türen 12

nicht feststellbar. Theoretisch ist es möglich, die Blindzylinder auszutauschen, dies entspricht aber nicht den Brandvorschriften.

Von der Tür im Treppenhaus gelangt man in einen Flur, von dem nach links und rechts die Türen zu den Bewohnergruppen abgehen, also beispielsweise auf Ebene 1 links zu A1 und nach rechts zu B1. Bei diesen Türen handelt es sich ebenfalls um Brandschutztüren (T 30 ERS). Auch hier sind die Türen mit Blindzylindern versehen. Diese Türen sind, im Gegensatz zu den Türen, die ins Treppenhaus führen, feststellbar. Im Flur also vor den Türen, die zu den Bewohnergruppen abgehen, befinden sich keine Klingeln. In den sog. Wohngruppen befinden sich 12 bis maximal 15 Patientenzimmer. 13

Vom Flur aus betritt man durch die Tür den Gemeinschaftsraum, der mit einer offenen Küche ausgestattet ist, in der täglich für die Bewohner gekocht wird. Den Bewohnern ist allerdings eine aktive Teilnahme am Kochen, wie beispielsweise das Vorbereiten des Gemüses, Schälen der Kartoffeln etc., aufgrund ihrer Erkrankung nicht möglich. Die Kücheneinrichtungen sind zum überwiegenden Teil im Gegensatz zu den Bauzeichnungen in den Gemeinschaftsraum mit einbezogen. Von diesem Gemeinschaftsraum mit Kücheneinrichtung gehen die Zimmer der Bewohner ab. D. h. vom Gemeinschaftsraum aus kommt man direkt in die Zimmer der Bewohner. 14

Die Zimmer der Bewohner sind abschließbar, d. h. die Bewohner können sie von innen bzw. außen verschließen. Die Türen sind aber von außen mit dem Schlüssel jederzeit öffnbar, auch wenn innen der Schlüssel steckt. Die Zimmer sind ausgestattet mit einem Pflegebett, einem Nachtschränkchen mit Essensmöglichkeit, einem dreiteiligen Kleiderschrank, einem Tisch und zwei Stühlen. Die Einrichtung der Zimmer entspricht nach den Angaben der Klägerin den Vorschriften der Heimmindestbauverordnung. Die Zimmer sind weiter behindertengerecht mit einer Nasszelle ausgestattet (Dusche mit Waschbecken und WC). Außerdem gibt es in jedem Zimmer einen Notruf. 15

Wenn der Notruf von einem Bewohner ausgelöst wird, läuft dieser auf dem schnurlosen Telefon des Mitarbeiters auf, der Dienst hat. Außerdem ist in der Umrandung des Namensschilds ein Lichtzeichen eingebaut, das im Fall eines Notrufs aufleuchtet. Nach den gesetzlichen Vorgaben muss die Pflegekraft nach Auskunft der Klägerin innerhalb von acht Minuten das Zimmer betreten und den Notruf an einem dort angebrachten Schalter quittieren. 16

Die Zimmer der Bewohner, die von der Küche aus betreten werden können, sind mit einem besonderen Schutz versehen, und zwar mit einem sog. Obentürschließer mit Freilauffunktion. 17

Der im Plan mit Dienstzimmer bezeichnete Raum stellt eher einen Dokumentationsplatz dar; er hat keine Tür. Außerdem befinden sich in jedem Wohnbereich Nebenräume mit Fäkalienspülraum, ein Raum zum Lagern von Wäsche und ein Waschraum. Außerdem gibt es auch noch einen EDV-Raum. 18

Aufgrund der Vorschriften besteht eine Notbeleuchtung für den Fall eines Stromausfalles, die extra installiert wurde und für Beleuchtung im Notfall für drei Stunden konzipiert ist. 19

Das Haus hat eine sog. strukturierte Verkabelung, und zwar für den Lichtruf (Schwesternruf) und für die klassische Telefonie. Der einzelne Bewohner hat keinen eigenen Telefonanschluss, sondern wird über die zentrale Telefonanlage der Einrichtung bedient. 20

Laut den von der Klägerin im Feststellungsverfahren vorgelegten Flächenberechnungen nach DIN 277 haben die Zimmer eine Grundfläche von 17,25 qm bis 18,10 qm, die Bäder haben 21

eine Fläche von 4,50 qm bis 5,40 qm, sodass sich eine Wohnfläche von insgesamt jeweils über 20 qm ergibt.

Die Klägerin beantragte die Befreiung von der Grundsteuer nach § 5 Abs. 1 GrStG i. V. m. §§ 22 3 und 4 GrStG. Der Beklagte besichtigte daraufhin am 24.11.2014 das zu bewertende Grundstück. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vermerk über die Ortbesichtigung Bezug genommen, Einheitswertakte.

Der Beklagte folgte dem Antrag nicht. Er legte der Wohnflächenberechnung die 23 Flächenberechnungen nach DIN 277, die von der Klägerin vorgelegt waren, zu Grunde, d. h. sie umfassen neben den Zimmern der Bewohner auch Gemeinschaftsraum, Hauswirtschaftsraum, Küche, WC, Dienstzimmer, Waschzimmer, Wäsche, Fäkalraum, Lager, Werkraum und Flur, zum Teil kürzte der Beklagte die angegebenen Flächen um die Flächen für Terrasse, Flur, Aufzug etc., so dass er für die Berechnung des Einheitswerts folgende Wohnflächen zugrunde legte:

Wohngruppe A1: 595,00 qm, Wohngruppe B1: 547,70 qm 24

Wohngruppe A 2: 579,90 qm, Wohngruppe B2: 535,60 qm, 25

Wohngruppe A.3: 307,30 qm, Wohngruppe B.3: 536,20 qm. 26

Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben des Beklagten vom 26.11.2014 Bezug 27 genommen.

Der Beklagte bewertete das Grundstück als Mietwohngrundstück und setzte einen Mietwert 28 von 3 DM/qm an. Den Mietwert hat der Beklagte aus dem Mietspiegel für Wohnungen in Mehrfamilienhäusern auf den 01.01.1964 entnommen, der für freifinanzierte Nachkriegsbauten bei einer guten Ausstattung auf den 01.01.1964 einen Mietwert von 3 DM/qm ausweist. Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Mietspiegel (Gerichtsakte).

Der Beklagte ermittelte danach die Jahresrohmiete für insgesamt 3.101,70 qm mit 111.661 29 DM, der mit dem Vervielfältiger 9,7 einen Einheitswert von 1.083.100 DM (abgerundet) ergab. Dementsprechend stellte der Beklagte den Einheitswert auf den 01.01.2014 mit Bescheid vom 11.02.2015 auf 1.083.100 DM fest. Wegen der Einzelheiten wird auf den Wert- und Artfortschreibungsbescheid vom 11.02.2015 einschließlich Anlage Bezug genommen.

Die Klägerin legte Einspruch ein. Die einzelnen Zimmer der Bewohner stellten keine 30 Wohnungen im Sinne von § 5 Abs. 2 GrStG dar. Auch die sechs Wohngruppen seien nicht als Wohnungen im Sinne von § 5 Abs. 2 GrStG zu behandeln. Bei den einzelnen Zimmern der Bewohner sei darauf hinzuweisen, dass diese Räumlichkeiten nicht über eine Küche bzw. Kochmöglichkeiten verfügten. Die Wohngruppen seien schon deswegen nicht als Wohnung im Sinne des GrStG anzusehen, da diese sich nicht in einem durch eine Tür vom Flur/Treppenhaus abgeschlossenen Bereich befänden. Die Türen könnten zum Flur hin nicht abgeschlossen werden. Es handele sich um Feuerschutztüren. Diese seien mit einem sog. Blindzylinder ausgerüstet. Infolgedessen könnten sie nicht abgeschlossen werden. Die als Wohnung in Betracht kommenden Räumlichkeiten müssten im Übrigen eine von anderen Wohnungen oder Räumen baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit mit eigenem Zugang bilden. Entscheidend sei, nach der Rechtsprechung, dass Fremde keinen freien Zugang hätten. Auf das Urteil vom Bundesfinanzhof (BFH) vom 11.04.2006 (II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707) werde hingewiesen. Im Streitfall fehle es an einer abschließbaren Tür

zum Flur bzw. Treppenhaus. Damit liege keine Wohnung im Sinne von § 5 Abs. 2 GrStG vor.

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass die Flächen unzutreffend angesetzt wurden. Denn die Wohngruppen beinhalteten Gemeinschaftsräume, insbesondere bestehend aus Fluren, den sonstigen Funktionsräumen und insbesondere den jeweiligen Gemeinschaftsräumen, wie sich dies aus dem Grundriss und dem Flächenplan ergebe. Die Flächen der Wohngruppe A1 betrage 338,35 qm, auf den Flur entfielen 90,75 qm, auf die sonstigen Gemeinschaftsräume 57,40 qm und auf den Gemeinschaftsraum zur Essensaufnahme 97,70 qm. Wenn überhaupt etwas angesetzt werden könne im Rahmen der Einheitsbewertung, seien lediglich die Flächen der privaten Zimmer mit 338,35 qm anzusetzen. Gleiches gelte für die anderen Wohngruppen. Bei Wohngruppe B1 entfielen auf die Summe der Zimmer 306,90 qm, auf die Wohngruppe A2 336,75 qm, auf die Wohngruppe B2 306,10 qm, auf die Wohngruppe A3 175,25 qm und für die Wohngruppe B3 306,20 qm. 31

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Die sechs Wohngruppen erfüllten die Voraussetzungen des Wohnungsbegriffs nach der ständigen Rechtsprechung des BFH. Die Räumlichkeiten dienten Wohnzwecken und die zur Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Einrichtungen wie Küche, Dusche und WC seien vorhanden. Objektiv sei jede Wohngruppe gegenüber den anderen Räumlichkeiten des Gebäudes baulich abgegrenzt und in sich abgeschlossen. Hierzu reiche das Vorhandensein von Türen aus, mit denen die Wohngruppen zum Flur hin abgeschlossen seien. 32

Der Eigenschaft als Wohnung stehe es nicht entgegen, dass die Räumlichkeiten baulich nicht auf die typischen Bedürfnisse einer Familie zugeschnitten seien. Der Wohnungsbegriff verlange, dass die abgeschlossene Raumeinheit die Führung eines selbständigen Haushalts erlaube, nicht aber sei es erforderlich, dass die in der Raumeinheit wohnenden Personen zusammen einen gemeinsamen Haushalt führten. Dem Vorliegen einer Wohnung stehe es auch nicht entgegen, dass die Türen der Raumeinheiten zum Flur hin nicht abgeschlossen werden, um z. B. dem Pflegepersonal den Zutritt zu ermöglichen. Auf die Rechtsprechung des BFH werde hingewiesen (BFH-Urteile vom 21.04.1999 II R 5/97, BStBl. II 1999, 496 und vom 30.04.1982 III R 33/80, BStBl. II 1982, 671). Gleiches gelte, wenn die Türen zum Flur aus Gründen des Brandschutzes nicht abgeschlossen würden und statt einem Schließzylinder ein Blindzylinder eingebaut sei. Grundsätzlich seien die mit einem Blindzylinder versehenen Türen zum Flur bzw. zum Treppenhaus hin abschließbar, denn der Zylinder sei austauschbar. Im Umkehrschluss verliere eine abgeschlossene Wohnung nicht durch Austausch des Schließzylinders gegen einen Blindzylinder die Eigenschaft einer Wohnung. 33

Es sei unerheblich, dass die Überlassung der Räume zu Wohnzwecken Teil der im Rahmen einer pflegerischen und therapeutischen Gesamtkonzeption erbrachten Leistungen sei, die der Verwirklichung der vom Grundstückseigentümer verfolgten mildtätigen bzw. gemeinnützigen Zielsetzung dienen. Das Vorliegen von Wohnungen werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Überlassung nicht Selbstzweck sei, sondern (zugleich) in Erfüllung anderer (steuerbegünstigter) Zwecke erfolge; vgl. BFH-Urteil vom 21.04.1999 a. a. O. 34

Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Einspruchsentscheidung vom 04.12.2015. 35

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter und vertieft ihr Vorbringen. Das stationäre Altenpflegeheim sei mit einem Krankenhaus vergleichbar. Insbesondere sei die tatsächliche Nutzung vergleichbar, da die in dem stationären Altenpflegeheim aufgenommenen betreuten Personen einer ständigen medizinisch-pflegerischen Betreuung 36

bedürftigen. Die zu pflegenden Bewohner seien größtenteils demenzkrank und litten unter Diabetes. Die Klägerin verweist auf eine fachliche Stellungnahme zur Entwicklung der stationären Altenpflege von Herrn Dr. W., dem stellvertretenden Vorsitzenden der Geschäftsführung der Klägerin, vom 31.01.2017 zum Pflegebedarf, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird.

Die Wohngruppen könnten nicht abgeschlossen werden, deshalb seien es keine Wohnungen im Sinne von § 5 Abs. 2 GrStG. Ohne weiteres könnten fremde Dritte, insbesondere andere Patienten und Bewohner des Alten- und Pflegeheims in die Wohngruppe eintreten. Es sei bei der Beurteilung des Vorliegens einer Wohnung auf die objektive bauliche Gestaltung abzustellen. Diese richte sich insbesondere auch nach den Vorgaben des Brandschutzes und der Baugenehmigung. Sämtliche Heimbewohner verfügten über einen Schlüssel der Außentür. Damit könnten sämtliche Heimbewohner sowie deren Besucher in sämtliche Wohngruppen hineingelangen. Gleiches gelte für deren Angehörige, die ebenfalls einen Hausschlüssel erhalten könnten. An dem Vorliegen einer Wohnung dürfte es auch deswegen fehlen, weil die jeweiligen Patienten die Küche nur in Absprache nutzen könnten bzw. die Küche teilen müssten. Eine selbständige Haushaltsführung stünde dem entgegen. Es werde insoweit auf die Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 01.10.2009 (4 K 2049/07, EFG 2009, 2047) verwiesen. Nach dieser Entscheidung stehe die Notwendigkeit, die Küche zwischen den jeweils abgeschlossenen Appartements mit dem Appartementnachbarn teilen zu müssen bzw. eine Nutzung nur in jeweiliger Absprache mit dem Appartementnachbarn vornehmen zu können, einer selbständigen Haushaltsführung entgegen.

Die Klägerin legt weiter vor den Vertrag zwischen dem Einrichtungsträger und den Bewohnern, den Versorgungsvertrag nach § 72 SGB XI und eine Unterlage „Vom Pflegeheim zur Hausgemeinschaft“, auf die Anlagen K 9, K 10 und K 11 wird Bezug genommen.

Auch aus der Richtlinie über bauaufsichtliche Anforderungen an den Bau und Betrieb von Einrichtungen mit Pflege- und Betreuungsleistungen vom 17.03.2011 (Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Energie, Bauen, Wohnen und Verkehr - X.1 - 141.01 - , MBl. NRW 2011, 121 ff.) und den dazu ergangenen Erläuterungen, vorgelegt als Anlagen K 13 und K 14, ergebe sich, dass es sich dann nicht um eine Wohnung, sondern um eine Einrichtung handle, wenn – wie im Streitfall – die pflegerischen Maßnahmen im Vordergrund stünden.

Im Anschluss an den Orts- und Erörterungstermin vom 18.08.2016 trägt die Klägerin u. a. weiter zur fehlenden Abgeschlossenheit vor. Es komme auf den tatsächlichen Zustand an und nicht darauf, ob und ggf. mit welchem Aufwand die zu den Wohngruppen führenden Türen zu dem Vorflur abschließbar gemacht werden könnten. Wie bereits vorgetragen dürften die Türen zu den Wohngruppen im Übrigen nicht verschlossen werden. Die Klägerin legt dazu eine brandschutztechnische Stellungnahme von Dipl.-Ing. V. G., staatlich anerkannte Sachverständige für die Prüfung des Brandschutzes, vom 08.09.2016 vor. Die Sachverständige weise deutlich darauf hin, dass eine Zeitverzögerung durch das Aufschließen von Türen zu den Wohngruppen nicht akzeptiert werden könne. Als Konsequenz daraus folge, dass die Zugangstüren zu den Wohngruppen nicht verschlossen werden dürfen. Die Klägerin verweist weiter auf die Richtlinie über bauaufsichtliche Anforderungen an den Bau und Betrieb von Einrichtungen mit Pflege- und Betreuungsleistungen vom 11.05.2011 zu Ziffer 4.4.3, woraus sich ergebe, dass die Türen im Brandfall bzw. Notfall schnell geöffnet werden können müssen. Dies gelte nicht nur für die Öffnung in Fluchtrichtung, sondern auch in Gegenrichtung. Insbesondere aus Ziffer 7.2.2 b

der Richtlinie ergebe sich, dass die Türen auch für das Personal von außen ohne weiteres und schnell zu öffnen sein müssen, da die Aufgabe für das Personal in der Sicherstellung des sicheren Verbleibs in geschützten Räumen oder der Rettung von Personen bestehe. Vor diesem Hintergrund verbiete sich der Einbau von Schlössern, da im Brandfall das Risiko bestünde, dass die Türen nicht schnell genug von außen geöffnet werden können, da erst aufgeschlossen werden müsse und – noch gefährlicher – das Risiko bestehe, dass ein Schlüssel erst beschafft werden müsse, bzw. ein Schlüssel nicht rechtzeitig gefunden werde, und dass die Türen damit nicht rechtzeitig aufgeschlossen werden könnten. Angesichts der vorliegenden Einschränkungen der Heimbewohner sei es zwingend erforderlich, dass die Türen im Brandfall ohne weiteres sowohl von innen als auch von außen schnell geöffnet werden könnten.

Außerdem verweist die Klägerin darauf, dass es sich bei dem zu bewertenden Objekt um ein Alten- und Pflegeheim und nicht um ein Mehrfamilienhaus mit abgeschlossenen Wohnungen handle. Aufgrund der besonderen Art und Nutzung des Gebäudes und Anforderungen an die Räumlichkeiten sei der Bau des Gebäudes daher auch nicht nach § 49 – Wohnungen – Landesbauordnung NRW (BauO NRW) beantragt, beurteilt und genehmigt, sondern nach § 54 – Sonderbauten – Landesbauordnung NRW (BauO NRW). Damit seien Besonderheiten hinsichtlich Brandschutz, Rettungswegen etc. einzuhalten, auf die hingewiesen werde. Auf die Ausführungen der Klägerin im Schriftsatz vom 02.11.2016 wird Bezug genommen. Bezug genommen wird auch auf die brandschutztechnische Stellungnahme von Dipl.-Ing. G. vom 08.09.2016. 41

Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass § 5 Abs. 1 und 2 GrStG sowie § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG unter Beachtung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) verfassungskonform ausgelegt werden müssten. Die vorliegende stationäre Altenpflegeeinrichtung sei ebenso wie ein Krankenhaus gemäß § 4 Nr. 6 GrStG von der Grundsteuer zu befreien. Für den Fall, dass das Gericht eine verfassungskonforme Auslegung nicht für möglich halte, werde eine Richtervorlage nach Art. 100 GG angeregt. Ein Grund für die Ungleichbehandlung eines Krankenhauses mit einem Pflegeheim sei nicht ersichtlich. Hieran sei das Gericht durch die frühere Verfassungsgerichtsentscheidung vom 04.04.1984 (1 BvR 1139/82, HFR 1084, 436) nicht gehindert. Denn die Ungleichbehandlung zwischen Altenpflegeeinrichtungen und Krankenhäusern sei nicht Gegenstand der damaligen Entscheidung gewesen. Mit Blick auf den tatsächlichen Wandel und das erhöhte Pflegeerfordernis in Altenzentren und Altenpflegeeinrichtungen, insbesondere nach Einführung des Pflegeversicherungsgesetzes (PflegeVG) und unter Beachtung des demographischen Wandels in den letzten 30 Jahren erfordere eine vertiefte Auseinandersetzung zur Frage, ob die Ungleichbehandlung, nämlich die Steuerbefreiung von Krankenhäusern gegenüber Altenpflegeeinrichtungen, bei denen ebenfalls ständige medizinische pflegerische Betreuung erforderlich sei, verfassungsrechtlich zulässig sei. Ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich. Ferner sei nicht ersichtlich, welchem gesetzlich zulässigen Zweck die Ungleichbehandlung dienen solle und dass diese tatsächlich erforderlich sei. 42

Der Beklagte hat auf Aufforderung des Gerichts die Flächenberechnung überprüft und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass bisher Flächen für Wohnraum angesetzt wurden, die nach neueren Erkenntnissen nicht zur Wohnfläche gehören. Auf die Flächenberechnungen des Beklagten wird hingewiesen, insbesondere die Anlage zum Schreiben des Beklagten vom 08.12.2017, Blatt 232 der Gerichtsakte, überschrieben mit „Wohnflächen (WF) nach der mit Schreiben vom 02.11.2017 vorgelegten Flächenberechnung (Blatt 230 f. der Gerichtsakte). Der Gemeinschaftswohn- und Essraum mit dem kompletten Flurbereich sei nach Auffassung 43

des Beklagten allerdings weiterhin zur Fläche der Wohnung zu rechnen. Der BFH habe zwar mit Urteil vom 30.04.1982 (III R 33/80) entschieden, dass Gemeinschaftsräume (gemeinschaftlicher Speisesaal) eines gemeinnützigen Wohnstifts nicht zur Wohnung gehörten. Der Urteilsfall sei aber nach Auffassung des Beklagten mit dem Streitfall nicht vergleichbar, da im Urteilsfall vom 30.04.1982 der Gemeinschaftsraum außerhalb der abgeschlossenen Wohnungen lag. Im Streitfall liege der Gemeinschaftswohn- und Essraum jedoch innerhalb der als Wohnung gewerteten Wohngruppe.

Der Beklage legte nunmehr eine Wohnfläche von insgesamt 2.951 qm zugrunde: 44

Wohngruppe A1: 558,24 qm, Wohngruppe B1: 510,91 qm 45

Wohngruppe A 2: 550,04 qm, Wohngruppe B2: 501,28 qm, 46

Wohngruppe A.3: 328,70 qm, Wohngruppe B.3: 501,28 qm. 47

Nach Auffassung der Klägerin gehört eine weitere Fläche von 961,99 qm nicht zur Wohnfläche. Die Klägerin beschreibt die Flächen im Schriftsatz vom 16.04.2018 im Einzelnen, herauszunehmen seien insbesondere die Gemeinschaftsräume, aber auch Dienstzimmer, Flure, Wäscheräume W und S, der Waschraum, der Raum für die EDV (ZBV), die Fäkalräume, Dienstzimmer, Werkräume, Lager, Pflegebad. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 16.04.2018 Bezug genommen. 48

Mit Bescheid vom 15.01.2018 hat der Beklagte den angefochtenen Bescheid geändert und ausgehend von einer Fläche von 2.951 qm den Einheitswert auf **1.030.400 DM** herabgesetzt. Berücksichtigt wurden Flächenänderungen, auf die Schreiben des Beklagten vom 01.04.2017, 25.08.2017 und 07.12.2017 wird hingewiesen. Den Einspruch gegen die Bescheide hat der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 als unzulässig verworfen, da die Änderungsbescheide Gegenstand des Klageverfahrens geworden seien. 49

Zum Antrag auf Zulassung der Revision weist die Klägerin u. a. darauf hin, dass Einrichtungen wie die der Klägerin von zahlreichen Wohlfahrtsverbänden, insbesondere der Caritas, der Diakonie, des Wittekindshof etc. im Rahmen der Behindertenhilfe betrieben würden und sich in einer Vielzahl derartiger Einrichtungen die gleichen Fragen stellen wie vorliegend. Dies hänge mit der Modernisierung derartiger Einrichtungen zusammen, die nach dem aktuellen politischen Willen einen wohnlichen Charakter aufweisen sollen. Nach Kenntnis der Klägerin seien bei verschiedenen Finanzämtern zahlreiche Einspruchsverfahren anhängig, die die Frage zum Gegenstand hätten, ob derartige Einrichtungen Wohnungen im Sinne von § 5 Abs. 2 GrStG seien. 50

Die Klägerin beantragt, 51

- den Bescheid auf den 01.01.2014 über die Feststellung des Einheitswerts vom 11.02.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2015 und den Änderungsbescheid vom 15.01.2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 aufzuheben, 52

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 53

Der Beklagte beantragt, 54

die Klage abzuweisen. 55

56

Er bezieht sich zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt weiter vor, es sei nicht maßgeblich für die Frage, ob eine Wohnung im Sinne des Bewertungsgesetzes (BewG) vorliege, nach welcher Bauordnung die Wohnung beantragt, beurteilt und genehmigt worden sei. Ein gemeinsamer Briefkasten an der Haustür und keine separaten Klingeln vor den Hausgemeinschaftsräumen stünden ebenso wenig wie die Tatsache, dass die Haustür tagsüber bis 18 Uhr offen stehe und damit die Einrichtung von fremden Dritten tagsüber ungehindert betreten werden könne, der bewertungsrechtlichen Einordnung entgegen. Das Finanzgericht Münster habe in seiner Entscheidung vom 28.01.1999 (3 K 350/97 EW, EFG 1999, 725) die Grundsteuerpflicht von durch Asylbewerbern genutzten Wohnräumen bejaht, obwohl dort keine eigenen Briefkästen oder eigene Klingelanlagen für die einzelnen Bewohner vorhanden gewesen waren. Auch der BFH habe in seiner nachfolgenden Revisionsentscheidung vom 15.03.2001 (II R 38/99, BFH/NV 2001, 1449) keine andere Auffassung vertreten. Er habe in der Entscheidung darüber hinaus dargestellt, dass es lediglich auf die bauliche Abgrenzung und in sich erfolgte Abgeschlossenheit der Wohnungseinheit ankomme. Das Vorhandensein von Türen reiche aus, mit denen die Raumeinheiten zum Treppenhaus abgeschlossen werden können. Die tatsächliche Abgeschlossenheit und die damit verbundene Zutrittverhinderung habe der BFH jedoch nicht gefordert.

Hinsichtlich des Vortrags der Klägerin zu den Türen, die wegen des Brandschutzes nicht verschlossen werden dürften, verbleibt der Beklagte bei seiner bisherigen Auffassung. Dass das Vorhandensein und nicht die organisatorische Ausgestaltung der für die Erfüllung des bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriffs geforderten Einrichtungen ausschlaggebend sei, ergebe sich exemplarisch auch aus dem Begriff der „erforderlichen Küche“. Auch für das Vorhandensein einer Küche genüge es, dass im entsprechenden Raum die Anschlüsse für diejenigen Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände vorbereitet und vorhanden seien, die für die Führung eines selbständigen Haushaltes notwendig seien. Bei den noch zu treffenden Maßnahmen dürfe es sich lediglich um unerhebliche Restarbeiten handeln, wie sie erst unmittelbar vor dem Einzug unter Umständen in Absprache mit dem künftigen Bewohner oder mit Rücksicht auf dessen Wohnvorstellungen vorgenommen würden. Im Streitfall bedeute dies, dass die Türzarge und die eingehende Tür, die zur Abgeschlossenheit der Wohnung notwendig seien, bereits vorhanden seien. Lediglich die im Verhältnis zum Einbau der Tür unerheblichen Restarbeiten (Auswechseln des Schlosses gegen einen Blindzylinder) seien erst mit Rücksicht auf die Wohnvorstellungen der Klägerin vorgenommen worden, änderten aber nach Ansicht des Beklagten nichts an dem Merkmal der Abgeschlossenheit der Wohnung.

Die Berichterstatterin hat die Sach- und Rechtslage am 18.08.2016 erörtert und das zu bewertende Grundstück besichtigt. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf das Protokoll über den Erörterungstermin vom 18.08.2016.

Der Senat hat am 13.12.2018 mündlich verhandelt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Entscheidungsgründe 60

Die Klage ist begründet. 61

Der angefochtene Bescheid auf den 01.01.2014 über die Feststellung des Einheitswerts vom 11.02.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2015 und der Änderungsbescheid vom 15.01.2018 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.04.2018 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 62

der Finanzgerichtsordnung, FGO).

I. Grundbesitz, der von einer inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird, ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrStG in Verbindung mit § 7 GrStG von der Grundsteuer befreit. 63

Dient Grundbesitz, der für steuerbegünstigte Zwecke (§§ 3 und 4 GrStG) benutzt wird, zugleich Wohnzwecken, gilt die Befreiung nur für die nach § 5 Abs. 1 Nrn. 1 – 4 GrStG genau bezeichneten Wohnräume, wie z. B. für die in § 5 Abs. 1 Nr. 1 GrStG genannten Gemeinschaftsunterkünfte der Bundeswehr. 64

Wohnungen sind dagegen nach § 5 Abs. 2 GrStG stets steuerpflichtig, auch wenn die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 GrStG vorliegen, sie also für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 3 und 4 GrStG benutzt werden. 65

Der Gesetzgeber hat damit eine Entscheidung dahin getroffen, dass bei einer Mehrheit von Räumen, die den Begriff der Wohnung erfüllen, stets das Überwiegen des Wohnzwecks anzunehmen und Grundsteuerpflicht gegeben ist. Dies verbietet es, Rechtsträgern im Sinne des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a und b GrStG eine Grundsteuerbefreiung dann und insoweit zu gewähren, als sie Wohnungen in Verfolgung und in Verwirklichung eines gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecks Dritten überlassen. Diese Einschränkung der Befreiung von der Grundsteuer ist mit dem Grundgesetz vereinbar (BFH-Urteil 04.12.2014 II R 20/14, BStBl II 2015, 759 unter Hinweis auf BFH-Urteile vom 21.04.1999 II R 5/97, BStBl II 1999, 496; vom 15.03.2001 II R 38/99, BFH/NV 2001, 1449, und vom 11.04.2006 II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707; BVerfG-Beschluss vom 04.04.1984 1 BvR 1139/82, HFR1984, 436). 66

1. Die Klägerin ist eine gGmbH, sodass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b GrStG erfüllt sind. Die von den Bewohnern genutzten Räumlichkeiten unterliegen auch § 5 Abs. 1 Nr. 3 GrStG; die von der Klägerin verfolgten gemeinnützigen Zweck erfordern die Überlassung. Die Klägerin erhält die Grundsteuerbefreiung aber nur dann, wenn der zu bewertende Grundbesitz keine Wohnungen enthält (§ 5 Abs. 2 GrStG). 67

2. a) Die von der Rechtsprechung entwickelte typologische Umschreibung des bewertungsrechtlichen Begriffs der Wohnung gilt auch für den Wohnungsbegriff im Sinne des § 5 Abs. 2 GrStG (vgl. BFH-Urteile vom 21.04.1999 II R 5/97, BStBl II 1999, 496, mit weiteren Nachweisen und vom 11.04.2006 II R 77/04, BStBl II BFH/NV 2006, 1707). 68

Unter einer Wohnung im bewertungsrechtlichen Sinn ist die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen zu verstehen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass sie die Führung eines selbständigen Haushalts auf Dauer ermöglichen. Dazu ist es u.a. erforderlich, dass die abgeschlossene Wohneinheit eine bestimmte Fläche nicht unterschreitet und die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Einrichtungen wie Küche oder zumindest ein Raum mit Kochgelegenheit, Bad oder Dusche und Toilette vorhanden sind. Für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 1974 ist es zudem erforderlich, dass die als Wohnung in Betracht kommenden Räumlichkeiten eine von anderen Wohnungen oder Räumen baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit mit eigenem Zugang bilden (vgl. BFH-Urteile vom 05.10.1984 III R 192/83, BStBl II 1985, 151; vom 21.04.1999 II R 5/97, BStBl II 1999, 496 ; vom 15.03.2001 II R 38/99, BFH/NV 2001, 1449, und vom 11.04.2006 II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707). 69

Ist die Führung eines selbständigen Haushalts in einer solchen in sich abgeschlossenen Wohneinheit objektiv möglich, ist die Wohneinheit auch dann als Wohnung zu beurteilen, wenn sie baulich nicht auf die typischen Bedürfnisse einer Familie zugeschnitten ist oder mehrere Bewohner darin tatsächlich keinen gemeinsamen Haushalt führen (BFH-Urteile vom 30.04.1982 III R 33/80, BStBI II 1982, 671; 15.03.2001 II R 38/99, BFH/NV 2001, 1449 und 11.04.2006 II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707). Entscheidend ist, dass fremde Dritte keinen freien Zugang haben (BFH-Urteile vom 30.04.1982 III R 33/80, BStBI II 1982, 671 und vom 11.04.2006 II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707). 70

2. b) Der BFH hat das Vorliegen einer Wohnung bejaht in folgenden Fällen: 71

- Wohnungen in einem Heim für schwerbehinderte Kinder und Jugendlichen (Urteil vom 11.04.2006 II R 77/04, BFH/NV 2006,1707): Hier gab es drei je 300 qm große Wohneinheiten, in denen jeweils eine Gruppe von rund acht ständig von Therapeuten betreuten Personen untergebracht waren. Der Zugang erfolgte vom Hauseingang bzw. Treppenhaus her über die von außen mit dem Schlüssel und von innen mit der Klinke zu öffnenden Eingangstür. 72

Der BFH hat betont, dass fremde Dritte keinen freien Zugang haben dürfen, dies sei im Streitfall gewährleistet. 73

Die Raumeinheiten seien anders als das ganze Heim nicht so groß, dass nicht mehr von einer Wohnung gesprochen werden könnte, sie könnten nach ihrer objektiven baulichen Gestaltung zur selbständigen Haushaltsführung genutzt werden. 74

- Wohnheim, in dem seelisch Behinderte Aufnahme und Pflege finden (Urteil vom 21.04.1999 II R 5/97, BStBI II 1999, 496): In dem vom BFH entschiedenen Fall führten vom Eingangsbereich Türen zu den Gemeinschaftseinrichtungen, rechts und links des Eingangsbereichs gab es jeweils eine Tür zu einem Flur, von dem vier Zimmer abgingen, die von Patienten bewohnt wurden, also 8 Zimmer auf einer Etage, insgesamt 16 Zimmer bei 2 Etagen (4 Wohnbereiche). Pro Wohnbereich gab es zwei Duschen/WC und eine Wohnküche. Das beklagte Finanzamt hatte für die Wohnflächenberechnung jedes Wohnbereichs die Patientenzimmer, einen Flur, zwei Duschen mit WC, eine Küche und einen Abstellraum berücksichtigt. 75

Der BFH führt dazu aus: „Objektiv ist jede Raumeinheit gegenüber den anderen Räumlichkeiten des Gebäudes baulich abgegrenzt und in sich abgeschlossen. Hierzu reicht das Vorhandensein der Türen aus, mit denen die Raumeinheiten zum Flur abgeschlossen werden können. Diese auf die objektive bauliche Gestaltung abhebende Abgrenzung schließt es aus, den Begriff der Wohnung, wie der Kläger aber meint, subjektiv, aus der Sicht des einzelnen Nutzers zu fassen, und darauf abzustellen, ob diesem ein alle Voraussetzungen des Wohnungsbegriffs erfüllender Raum ausschließlich zur Verfügung stehe, im Streitfall also auf den dem einzelnen Patienten persönlich zugewiesenen Wohnraum.“ 76

- Studentenwohnheim (Urteil vom 30.05.2000 II R 139/86, BFH/NV 1991, 268): Nach Auffassung des BFH erforderte der Streitfall nicht die abschließende Erörterung, „welche Voraussetzungen im einzelnen gegeben sein müssen, um eine Mehrheit von Räumen als Wohnung im Sinne des § 5 Abs.2 GrStG ansehen zu können. Bezogen auf den dem Streitfall zugrunde liegenden Sachverhalt läßt der Begriff Wohnung die Auslegung zu, daß ein abgeschlossenes Appartement, das sich in einem Studentenwohnheim befindet, jedenfalls eine Wohnung darstellt, wenn es, wie im Streitfall, aus zwei Zimmern, Bad und WC, Flur und Kochnische besteht und **gegen den Hausflur abschließbar** ist. Bei Vorliegen der genannten 77

Voraussetzungen ist eine Haushaltsführung auf Dauer möglich.“ (Hervorhebung hinzugefügt).

- Studentenwohnheim (Urteile vom 04.12.2014 II R 20/14, BStBl II 2015, 610, vom 17.05.1990 II R 182/87, BStBl II 1990, 705 und vom 11.02.,1987 II R 210/83, BStBl II 1987, 306). 78

- Unterkunft für Asylbewerber (Urteil vom 15.03.2001 II R 38/99, BFH/NV 2001, 1449). 79

- Zweifamilienhaus (Urteil vom 05.10.1984 III R 192/83, BStBl II 1985, 151). 80

- Altenwohnheim (Urteil vom 01.07.1983 III R 99/80, juris): Abgeschlossenes Appartement mit Küchenkombination. 81

- Altenheim bzw. Altenwohnheim (Urteil vom 30.04.1982 III R 33/80, BStBl II 1982, 671): Gemeinschaftsräume sind, wenn sie zum satzungsmäßigen Zweck eines als gemeinnützig anerkannten Wohnstifts genutzt werden, von der Grundsteuer befreit. 82

2. c) Eine Wohnung verneint hat für Unterkünfte ausländischer Streitkräfte das FG Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 01.10.2009 (4 K 2049/07, EFG 2009, 2047): 83

„Auch wenn die Anforderungen hiernach durch die eingeschränkte Haushaltsführung bestimmt werden, hält der Senat die hier gegebene Notwendigkeit, die Küche zwischen den jeweils abgeschlossenen Einzelappartements mit dem Appartementnachbarn teilen zu müssen, bzw. eine Nutzung nur in jeweiliger Absprache mit dem Appartementnachbarn vornehmen zu können, für nicht ausreichend. Da jedes Einzelappartement über einen eigenen getrennten Zugang verfügt, liegt insoweit in jedem dieser Einzelappartements eine abgeschlossene Wohneinheit vor, die mangels einer eigenen Kochgelegenheit und fehlender Mindestgröße (nämlich mindestens 23 m²) noch nicht die Anforderungen an eine Wohnung erfüllt. Insoweit unterscheidet sich die hier vorliegende bauliche Gegebenheit auch von dem der BFH-Entscheidung vom 11. April 2006 (II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707) zugrunde liegenden Fall von mehreren zusammenhängenden Räumen in einem Heim für schwerbehinderte Kinder und Jugendliche, in dem dort der Wohnungsbegriff als erfüllt angesehen wurde. Denn entscheidend war dort, dass in dem jeweils abgeschlossenen Wohnbereich u.a. neben Bad und/oder Dusche auch eine Küche integriert war, so dass die gesamte Einheit, ungeachtet der Tatsache dass keiner der Bewohner über eine eigene Wohnung verfügte, als Wohnungseinheit beurteilt werden konnte. Hiervon kann nach Inaugenscheinnahme der Bauzeichnungen keine Rede sein. Vielmehr stellt sich die insoweit für die Haushaltsführung unerlässliche Küche bautechnisch lediglich als Verbindungstrakt zwischen den Einzelappartements dar, so dass – ungeachtet der insgesamt guten Gebäudeausstattung – eine bloße kasernenmäßige Unterbringung vorliegt und es damit auch hinsichtlich der Appartements an den für die Versagung der Grundsteuerbefreiung erforderlichen Wohnungen fehlt.“ 84

3. Die Richtlinie über bauaufsichtliche Anforderungen an den Bau und Betrieb von Einrichtungen mit Pflege- und Betreuungsleistungen vom 17.03.2011 (Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft, Energie, Bauen, Wohnen und Verkehr - X.1 - 141.01 - , MBl. NRW 2011, 121 ff.) und die dazu ergangenen Erläuterungen beschäftigen sich u. a. auch mit der Frage, wann eine Wohnung und wann eine Einrichtung im Sinne der Richtlinie vorliegt. Dabei geht es auch darum, dass die öffentlich-rechtlichen Anforderungen an den Brandschutz eingehalten werden. Das Brandrisiko und das sich daraus ergebende Gefahrenpotential sei in Einrichtungen mit Pflege- und Betreuungsleistungen erheblich größer als in „normalen“ Wohnungen oder auch in Krankenhäusern, weil die Bewohner vielfach in 85

ihrer Mobilität eingeschränkt seien oder wegen Demenz-Erkrankungen in Gefahrensituationen nicht adäquat reagieren könnten.

Unter A heißt es im vorletzten und letzten Absatz:

86

„Die Abgrenzung zwischen einer Wohnung und einer Einrichtung ist insbesondere bei ambulant betreuten Wohngruppen schwierig. Bei sogenannten Senioren-WG, bei denen sich mehrere ältere Personen selbstbestimmt zusammenschließen, um gemeinsam zu wohnen und zu leben sowie auch gemeinsam gewisse Betreuungs- oder Pflegeleistungen zu beauftragen, ist von einer Wohnung auszugehen, da die Bewohner ihr tägliches Zusammenleben eigenverantwortlich und selbstverwaltet organisieren können. Daran ändert sich auch nichts, wenn sich der Gesundheitszustand einzelner oder mehrerer Personen derart verschlechtert, dass sie krankheitsbedingt zu einer eigenständigen Lebensgestaltung wie auch Haushaltsführung nicht mehr im Stande sind.

87

Bei einer Wohngruppe, in der die pflegerische Versorgung von vorneherein im Vordergrund steht und der so angelegte Betrieb von dem Wechsel einzelner Bewohner unabhängig und damit auf Dauer und Nachhaltigkeit – anders als die häusliche Pflege – angelegt ist, handelt es sich um eine Einrichtung.“

88

Die Richtlinien enthalten Anforderungen an Bauteile (tragende Bauteile, Brandabschnitte, Trennwände von Raumgruppen, Wände innerhalb von Raumgruppen, Außenwände), Rettungswege, Türen, technische Anlagen (Brandmeldeanlagen/Alarmierung des Personals, Sicherheitsbeleuchtung, Sicherheitsstromversorgungsanlagen, Blitzschutz, Feuerlöscheinrichtungen, Einrichtungen mit selbsttätigen Feuerlöschanlagen, Aufzüge), betriebliche Anforderungen (Rettungswege, Brandschutzordnung/Anforderungen an das Personal, Feuerwehrpläne) und das Brandschutzkonzept.

89

4. Bei Anwendung der von der Rechtsprechung entwickelten Rechtsgrundsätze zum Wohnungsbegriff im Sinne des Bewertungs- und Grundsteuerrechts, hat der Senat die Auffassung gewonnen, dass im Streitfall keine Wohnungen vorliegen.

90

a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist für das Vorliegen einer Wohnung entscheidend, dass fremde Dritte keinen freien Zugang haben (BFH-Urteile vom 30.04.1982 III R 33/80, BStBl II 1982, 671 und vom 11.04.2006 II R 77/04, BFH/NV 2006, 1707).

91

Im Streitfall haben aber fremde Dritte freien Zugang. Der Zugang ist für jeden Besucher bis 18 Uhr ungehindert durch die Automatiktür zum Gebäude möglich und von dort über das Treppenhaus bzw. den Aufzug zu den Wohneinheiten, die aus dem Gemeinschaftsraum mit Küche und den einzelnen Zimmern der Bewohner führen. Dass die Automatiktür ab 18 Uhr verschlossen ist, ändert am ungehinderten Zugang zu den Wohnbereichen nichts, denn wenn der Türöffner nach Klingeln durch das Pflegepersonal betätigt wird, hat der Besucher wieder ungehinderten Zugang. Der Bewohner kann diese Tür von seinem Zimmer aus weder verschließen noch öffnen.

92

b) Es fehlt weiter an der Abgeschlossenheit. Dass die Türen, die zu den Wohngruppen führen, theoretisch verschließbar sind, wenn der Blindzylinder ausgetauscht wird, führt im Streitfall nicht dazu, dass eine Wohnung im Sinne des GrStG vorliegt. Denn die Türen sind nicht deswegen mit Blindzylindern versehen, weil es sich um Entscheidung des Bauherrn bzw. des Eigentümers handelt. Der Bauherr einer Einrichtung mit Pflege- und Betreuungsleistungen hat vielfältige Vorschriften zu beachten, insbesondere im Hinblick auf den Brandschutz. Gewährleistet werden muss, dass die Bewohner im Brandfall schnell

93

geöffnet können, und zwar sowohl in Fluchtrichtung als auch in der Gegenrichtung.

Zu beachten ist u. a. § 54 der Landesbauordnung für Nordrhein-Westfalen, wonach für sog. Sonderbauten, wie z. B. die Pflegeeinrichtung der Klägerin, besondere Vorschriften u. a. für den Brandschutz bestehen. 94

Der Senat bezieht sich insoweit auch auf die von der Klägerin vorgelegte brandschutztechnische Stellungnahme der staatlich anerkannten Sachverständigen für die Prüfung des Brandschutzes V. G. vom 08.09.2016. 95

Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall auch von dem dem BFH-Urteil vom 11.04.2006 (II R 77/04) zugrundeliegenden Fall. Denn dort waren die zu den einzelnen Wohngruppen vom Hauseingang bzw. Treppenhaus herführenden Türen abschließbar. 96

Auch ist es im Streitfall nicht so, dass tatsächlich abschließbare Türen aufgrund der konkreten Nutzung nicht abgeschlossen werden (so z. B. BFH-Urteile vom 30.04.1982 III R 33/80, BStBI II 1982, 671 und vom 15.03.2001 II R 38/99, BFH/NV 2001, 1449). Vielmehr ist, wie bereits dargelegt, die Nichtabschließbarkeit der zu den Wohngruppen führenden Türen Teil des bauordnungsrechtlichen Brandschutzkonzepts. 97

Die Klägerin hat sich im Streitfall für die Lösung mit den Blindzylindern entschieden. Ob ggf. auch andere Möglichkeiten bestanden hätten, den Brandschutzvorschriften zu genügen, hat der Senat weder zu prüfen noch zu entscheiden. Die gewählte Lösung führt, solange in dem Gebäude eine Pflegeeinrichtung betrieben wird, dazu dass es an der Abgeschlossenheit der Wohngruppen fehlt. 98

Eine Abgeschlossenheit liegt auch nicht deswegen vor, weil die Zimmer der Bewohner verschließbar sind. Denn in den Zimmern fehlt es an einer Küche und schon deshalb an der Qualität einer Wohnung. Es kommt daher nicht darauf an, ob und wie die Zimmer trotz der Verschließbarkeit von außen geöffnet werden können. 99

c) Soweit sich der Beklagte darauf beruft, es komme auf die objektive Betrachtung an und nach der Rechtsprechung des BFH reiche es für die Annahme einer Wohnung auch aus, wenn die Küchenanschlüsse vorhanden seien und eine Küche problemlos installiert werden könne, ist dies im Streitfall nicht ausschlaggebend. Denn nach Auffassung des Senats ist bei objektiver Betrachtung die Wohnungseigenschaft nicht wegen objektiv fehlender Kücheneinrichtungen oder Küchenanschlüssen, sondern wegen der aufgrund des Brandschutzkonzepts objektiv nicht gegebenen Abschließbarkeit der Wohngruppen zu den Hausfluren zu verneinen. 100

d) Die Einrichtung, die die Klägerin betreibt, ist darüber hinaus eher mit einem Krankenhaus vergleichbar als mit einer Wohnung. Es handelt sich um eine vollstationäre Pflegeeinrichtung, die insbesondere von Menschen mit schwerer und mittelschwerer Demenz bewohnt wird. Nahezu sämtliche Patienten sind in der Pflegestufe bzw. dem Pflegegrad 3 eingeordnet, weitere hätten höhere Pflegegrade. Der Case-Mix, also der durchschnittliche Pflegegrad, liegt nach den Angaben der Klägerin derzeit bei 3,11. Die Bewohner brauchen ständige medizinische und pflegerische Betreuung. Im Streitfall ist das Gebäude der Klägerin von vornherein daraufhin konzipiert worden, dass die pflegerische Versorgung im Vordergrund steht und der Betrieb von dem Wechsel einzelner Bewohner unabhängig ist. 101

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 102

103

Die Revision war zuzulassen, da eine Vielzahl vergleichbarer Einrichtungen in verschiedenen Bundesländern betroffen ist (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO).

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. 104
V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

xxx xxx xxx 105
