
Datum: 18.10.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3203/19 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:1018.2K3203.19E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.12.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2019 wird nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer samt Annexabgaben wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerinnen zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob und in welcher Höhe bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinnes ein im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Grundstücks nach einem notariellen Kaufvertrag auf einen Garten bzw. die Gartenanlage bzw. Außenanlage (Garten) entfallender Betrag zu berücksichtigen ist im Einkommensteuerbescheid 2014 (Streitjahr).

1

2

Herr H X (H), der am xx.xx.2014 verstarb und dessen Gesamtrechtsnachfolgerinnen die Klägerinnen zu 1) und zu 2) sind, war Architekt und Eigentümer des Grundstücks ... in Das Grundstück ist 449qm groß, wovon ca. 151qm auf den Garten entfallen, und mit einem denkmalgeschützten ehemaligen Klostergebäude bebaut. H schaffte das Grundstück im Jahr 1995 an und renovierte das Gebäude umfassend. Im Rahmen dieser Baumaßnahmen wurde die Gartenfläche bis zu einer Tiefe von ca. 120 cm komplett ausgekoffert; es wurden teure Gewächse, wie beispielsweise eine Säuleneiche, eingebracht. Fortan wurde das Gebäude als Einfamilienhaus mit Architekturbüro und Mietwohnung genutzt; nach der Renovierung betrug die Gesamtfläche des Gebäudes 339,76qm, wovon 76,86qm (22,62%) auf das Büro des H entfielen; eine Zugangsmöglichkeit zum Garten von dem im Dachgeschoss befindlichen Büro bestand nicht. Das Büro war dem Betriebsvermögen des H zugeordnet.	
Mit notariellem Kaufvertrag vom 25.02.2014 veräußerte H das streitgegenständliche Grundstück zu einem Kaufpreis i.H.v. 850.000€. Ausweislich § 11 des Kaufvertrages entfiel ein Betrag i.H.v. 70.000€ auf den Grund und Boden, 680.000€ auf das Gebäude und 100.000€ auf den Garten.	3
Am 17.06.2014 erklärte H die Betriebsaufgabe zum 20.06.2014.	4
In der Einkommensteuererklärung 2014 erklärte H bei der Ermittlung des Aufgabegewinns zum 20.06.2014 im Rahmen seiner freiberuflicher Tätigkeit aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstücks hinsichtlich der auf sein Büro entfallenden Flächen einen Betrag i.H.v. 165.000€. Diesen Betrag ermittelte er, indem er von dem Kaufpreis i.H.v. 850.000€ den nach dem Kaufvertrag auf den Garten entfallenden Betrag i.H.v. 100.000€ subtrahierte und von der Differenz i.H.v. 750.000€ einen Anteil i.H.v. 22% berücksichtigte.	5
In dem Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.12.2015 berücksichtigte der Beklagte bei der Ermittlung des Aufgabegewinns aus der Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstücks einen Betrag i.H.v. 192.270€. Diesen Betrag ermittelte er, indem er von dem Kaufpreis i.H.v. 850.000€ einen Anteil i.H.v. 22,62% berücksichtigte, d.h. keinen Abzug für einen auf den Garten entfallenden Kaufpreis vornahm.	6
Hiergegen legten die Klägerinnen am 30.12.2015 Einspruch ein. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns sei ein Abzug i.H.v. 100.000€ vorzunehmen.	7
Der Bausachverständige der Finanzverwaltung führte am 13.08.2019 eine Bewertung des streitgegenständlichen Grundstücks im Sachwertverfahren durch. Dabei bewertete er den Grund und Boden mit 43.777€, das Gebäude mit 364.889€ und den Garten mit 14.596€; übertragen auf den notariellen Kaufvertrag ermittelte er einen Wert des Gartens i.H.v. 29.325€.	8
Mit Einspruchsentscheidung vom 08.10.2019 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns sei auch der Kaufpreis für den Garten zu berücksichtigen, da dieser wesentlicher Bestandteil des Gebäudes sei. Die Werte des Bausachverständigen seien zu übernehmen.	9
Hiergegen haben die Klägerinnen am 24.10.2019 Klage erhoben.	10
Die Klägerinnen sind im Wesentlichen der Auffassung, der auf den Garten entfallende Betrag sei bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns nicht zu berücksichtigen. Dabei sei die	11

Kaufpreisaufteilung aus dem notariellen Kaufvertrag zu übernehmen. Der Garten schließe an den Wohnbereich des Gebäudes an und könne völlig autark nur von dem Wohnbereich genutzt werden. Ein Kontakt zu den im Betriebsvermögen befindlichen Büroanteilen sei in keiner Weise vorhanden. Die Anbindung des Gartens von der Bundesstraße zum Gebäude sei wesentliches Element und wertbeeinflussender Umstand. Der Erwerber des Grundstücks kenne das Objekt seit langer Zeit und habe keine Bedenken gehabt, die Kaufpreisaufteilung, so wie es zwischen den Kaufvertragsparteien vereinbart worden sei, zu akzeptieren. Der Garten sei ein wesentlicher wertbeeinflussender Teil des Objekts, der Eingang in die Aufteilung des Kaufpreises gefunden habe. Der Beklagte trage der außerordentlichen Lage des Grundstücks (Solitärgrundstück) in keiner Weise Rechnung. In ... gäbe es keine vergleichbaren Grundstücke. Die in dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) mit dem Aktenzeichen IV R 12/14 gemachten Ausführungen seien nicht berücksichtigt worden. Ausweislich einer von den Klägerinnen erstellten Kostenschätzung hinsichtlich des Gartens koste die Herstellung des streitgegenständlichen Gartens ca. 174.000€. Unter Berücksichtigung der Preissteigerungen ergebe sich für das Jahr 2014 ein Betrag i.H.v. ca. 100.000€. Eine Abschreibung hinsichtlich des Gartens sei, entgegen der Auffassung des Beklagten, nicht zu berücksichtigen.

Die Klägerinnen beantragen, 12

den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.12.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2019 nach Maßgabe der Klagebegründung zu ändern. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Der Beklagte ist im Wesentlichen der Auffassung, der auf den Garten entfallende Betrag sei bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns zu berücksichtigen; es sei insoweit kein Abzug vorzunehmen. Ein Abzug scheide bereits deshalb aus, da es sich bei dem Garten nicht um ein selbständiges Wirtschaftsgut handle. Ein Garten könne ein Wirtschaftsgut sein, müsse dies jedoch nicht, wie im Streitfall. Grundsätzlich sei es so, dass der Grund und Boden den Aufteilungsmaßstab des Gebäudes teile. Im Ausnahmefall sei hiervon abzuweichen, beispielsweise dann, wenn ein besonders großes Grundstück vorliege. Dies sei im Streitfall jedoch gerade nicht der Fall, vielmehr liege der Umkehrfall vor. Etwas anderes folge auch nicht aus dem Urteil des BFH IX R 18/91, das auf den Fall nicht angewendet werden könne, da es sich zu dem nicht mehr angewandten § 21a EStG verhalte. Werde lediglich ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt, so sei der zum Gebäude zu rechnende Grund und Boden anteilig (Verhältnis der eigenbetrieblich genutzten Fläche zur Restfläche) zum notwendigen Betriebsvermögen zu zählen. In diesem Zusammenhang sei auch die Entscheidung des BFH III R 20/99 zu berücksichtigen. 16

Auch habe der Garten keinen Wert i.H.v. 100.000€. Ausweislich der Gutachten der Bausachverständige der Finanzverwaltung liege der Wert bei ca. 29.000€ bzw. maximal bei 68.000€. Es sei kein Solitärgebäude, da es nicht alleinstehend und nicht zu allen Seiten frei sei. Die von den Klägerinnen zum Erörterungstermin vorgelegte Kostenaufstellung sei nicht belegt und eigne sich nicht als Nachweis der Herstellungskosten für die Gartengestaltung. Außenanlagen seien aktivierungspflichtige Herstellungskosten, die mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stünden. Sie gehörten zu den Gebäudeherstellungskosten und seien einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben. Die Abschreibung für die Gartengestaltung zwischen der Herstellung im Jahr 1996 und der Veräußerung im Jahr 2014 bleibe bei der eingereichten Kostenschätzung völlig 17

unberücksichtigt. Diese sei jedoch bei der Bewertung der Kosten für die Gartengestaltungsflächen nicht außer Acht zu lassen. Die von den Klägerinnen lediglich geschätzte und nicht tatsächlich anhand von Rechnungen oder Fotos nachgewiesene Kostenaufstellung werde infrage gestellt.

Für die weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den beteiligten gewechselten Schriftsätze und die Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 18

Der Berichterstatter hat am 29.07.2022 einen Erörterungstermin, der Senat am 18.10.2022 eine mündliche Verhandlung durchgeführt; auf die Protokolle wird jeweils Bezug genommen. 19

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist begründet. 20

I. Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21.12.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.10.2019 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerinnen als Rechtsnachfolgerinnen des H in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung, FGO). Der Beklagte hat bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns zu Unrecht einen Veräußerungspreis aus der Veräußerung der dem Betriebsvermögen des H zugeordneten, im streitgegenständlichen Gebäude befindlichen (anteiligen) Büroflächen i.H.v. 192.270€ berücksichtigt; der Veräußerungspreis beträgt unter mindernder Berücksichtigung des nach dem notariellen Kaufvertrag vom 25.02.2014 auf den Garten als selbständiges Wirtschaftsgut entfallenden Betrages 169.650€. 21

1. Gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gilt als Veräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 EStG auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. 22

Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, wie im Streitfall die Büroflächen durch den notariellen Kaufvertrag vom 25.02.2014, sind gemäß § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG die Veräußerungspreise anzusetzen. 23

Gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG gelten § 16 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 und 2, Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 bis 4 EStG entsprechend für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wie der des H als von den in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten sog. Katalogberufen erfassten Architekten. 24

2. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe nach §§ 16 Abs. 3, 18 Abs. 3 Satz 2 EStG auf den 20.06.2014 (auch) hinsichtlich der Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstückes mit notariellen Kaufvertrag vom 25.02.2014 vor. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der genannten Normen liegen aufgrund der protokollierten tatsächlichen Verständigung zwischen den Beteiligten im Erörterungstermin am 29.07.2022 vor. 25

3. Im Streitfall beträgt der Veräußerungspreis der dem Betriebsvermögen des H zugeordneten, im streitgegenständlichen Gebäude befindlichen (anteiligen) Büroflächen 169.650€ (22,62% von 750.000€). 26

Dieser Betrag ermittelt sich unter Anwendung des zwischen den Beteiligten unstreitigen Anteils der Büroflächen der freiberuflichen Tätigkeit des H i.H.v. 22,62% auf den Veräußerungspreis für diesen aus dem notariellen Kaufvertrag vom 25.02.2014 i.H.v. 27

750.000€. Dieser Veräußerungspreis folgt aus § 11 des Kaufvertrages, nachdem ein Betrag i.H.v. 70.000€ auf den Grund und Boden und ein Betrag i.H.v. 680.000€ auf das Gebäude entfällt. Der nach § 11 des Kaufvertrages auf den Garten entfallende Betrag i.H.v. 100.000€ ist nicht als Veräußerungspreis für die Büroflächen zu berücksichtigen; dieser Betrag entfällt auf den Garten als selbständiges Wirtschaftsgut, das keinen Zusammenhang zu den dem Betriebsvermögen des H zugeordneten Büroflächen hat.

a. Teile eines Gebäudes, die in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen, wie im Streitfall die von H betrieblich genutzten Büroflächen und die privat genutzten Wohnflächen des streitgegenständlichen Gebäudes, sind selbständige Wirtschaftsgüter (BFH, Beschluss vom 23.08.1999 GrS 5/97, juris; Urteil vom 10.10.2017 X R 1/16, juris). 28

(Anteiliger) Grund und Boden und das darauf errichtete Gebäude bzw. Gebäudeflächen können in der Regel, soweit sie im Eigentum desselben Steuerpflichtigen stehen, wie im Streitfall des H, und vor allem das Gebäude wesentlicher Bestandteil des Grundstücks ist, nur einheitlich entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet werden (BFH, Urteil vom 25.11.1997 VIII R 4/94, juris). Grund und Boden und das darauf errichtete Gebäude können in der Regel nur einheitlich für betriebliche oder private Zwecke genutzt werden. Ausschlaggebend ist die aus den tatsächlichen Gegebenheiten notwendig abzuleitende Identität der Nutzungen (BFH, Urteil vom 31.01.1985 IV R 130/82, juris). 29

Die Aufteilung ist grundsätzlich nach dem Größenverhältnis der für den einen oder anderen Zweck eingesetzten Nutzflächen vorzunehmen (BFH, Beschluss vom 23.08.1999 GrS 5/97, juris; Urteil vom 10.10.2017 X R 1/16, juris; ebenso das vom Beklagten angeführte Urteil vom 15.02.2001 III R 20/99). Entgegen der offenbar vom Beklagten vertretenen Rechtsauffassung, hat dieser Aufteilungsmaßstab keinen Einfluss auf die Fragestellung, ob ein Garten ein selbständiges Wirtschaftsgut ist. 30

Die zu einem Wohngebäude gehörende Gartenanlage ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, das sowohl von dem Grund und Boden als auch von dem Gebäude zu trennen ist (BFH, Urteile vom 30.01.1996 IX R 18/91, juris, mit zahlreichen Nachweisen; vom 25.05.2011 IX R 48/10, juris; vom 27.10.2005 IX R 3/05, juris; vom 13.10.1998 IX R 61/95, juris; vom 15.10.1965 VI 181/65 U, juris; Beschluss vom 14.03.2008 IX B 183/07, juris; FG Münster, Urteil vom 31.05.1999, 12 K 4743/97 E, juris). Gebäude, Grund und Boden sowie die Gartenanlage bilden zwar zivilrechtlich einen einheitlichen Vermögensgegenstand (§ 94 Bürgerlichen Gesetzbuches), aber einkommensteuerrechtlich unterschiedliche Wirtschaftsgüter. Die Gartenanlage ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, das sowohl von dem „nackten“ Grund und Boden als auch von dem Gebäude zu unterscheiden ist. Entgegen der Auffassung des Beklagten verhält sich das Urteil des BFH in dem Verfahren III R 20/99 nicht dazu, ob ein Garten ein selbständiges Wirtschaftsgut ist. 31

Wurde in einem Kaufvertrag eine entsprechende Kaufpreisaufteilung vorgenommen, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zu Grunde zu legen (dazu und zum Folgenden BFH, Urteil vom 16.09.2015 IX R 12/14, juris, mit zahlreichen Nachweisen). Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise für Einzelwirtschaftsgüter binden allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, der Kaufpreis sei nur zum Schein bestimmt worden oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S.v. § 42 Abgabenordnung (AO) seien gegeben. Eine Korrektur der von den Parteien getroffenen Aufteilung des Anschaffungspreises auf Grund und Gebäude ist lediglich geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. 32

b. Im Streitfall hat H durch den notariellen Kaufvertrag vom 25.02.2014 die seinem Betriebsvermögen zugeordneten, im streitgegenständlichen Gebäude befindlichen (anteiligen) Büroflächen mitsamt dem anteiligen Grund und Boden veräußert; dies ist auch zu Recht insoweit zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

Der Garten mit einer Fläche von ca. 151qm ist nicht dem Betriebsvermögen des H zuzuordnen gewesen. Unabhängig davon, dass zwischen einem Gebäude und dem zugehörigen Garten ebenso wenig wie zwischen einem Gebäude und dem Grund und Boden, auf dem es steht, bereits abstrakt kein Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht, hat im Streitfall ein solcher mangels direkter Zugangsmöglichkeit von den im Dachgeschoss befindlichen Büroflächen zum Garten oder sonstiger Verbindung auch konkret nicht bestanden; der Garten ist rein privat von H und seiner Familie genutzt worden. Vernünftige Gründe hieran zu zweifeln sind weder hinreichend qualifiziert vorgetragen worden noch aus den dem Gericht vorliegenden Akten ersichtlich. 34

Der Garten ist entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht von dem Wirtschaftsgut Grund und Boden erfasst, sondern ein selbständiges, sowohl von dem Grund und Boden als auch von dem Gebäude zu trennendes Wirtschaftsgut (ebenso BFH, Urteile vom 30.01.1996 IX R 18/91, juris, mit zahlreichen Nachweisen; vom 25.05.2011 IX R 48/10, juris; vom 27.10.2005 IX R 3/05, juris; vom 13.10.1998 IX R 61/95, juris; vom 15.10.1965 VI 181/65 U, juris; Beschluss vom 14.03.2008 IX B 183/07, juris; FG Münster, Urteil vom 31.05.1999, 12 K 4743/97 E, juris). Dabei hat der erkennende Senat auch berücksichtigt, dass der streitgegenständliche Garten besondere Gestaltungselemente aufweist, aufwändig hergestellt bzw. nach dem Erwerb des Grundstücks durch H umfangreich umgestaltet worden ist und sich damit eindeutig von einem lediglich einfach gestalteten Garten abgrenzt. Das folgt aus den Ausführungen der Klägerinnen im Erörterungstermin mitsamt den umfänglich zur Gerichtsakte gereichten Fotos, die unterschiedliche Zeitpunkte wiedergeben und damit einen zeitübergreifenden Überblick über den Garten ermöglichen. Vernünftige Gründe an den Ausführungen der Klägerinnen und den Fotos zu zweifeln, sind weder hinreichend qualifiziert vorgetragen worden noch aus den dem Gericht vorliegenden Akten ersichtlich. 35

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist die zuvor zitierte Rechtsprechung des BFH auch auf den Streitfall anzuwenden. Diese verhält sich nicht nur zu dem nicht mehr anzuwendenden § 21a EStG, sondern allgemein zu der Bestimmung von Wirtschaftsgütern und der Abgrenzung zwischen Grund und Boden, Gebäude und Garten 36

c. Im Streitfall hat der Veräußerungspreis für das gesamte streitgegenständlichen Grundstücks mitsamt dem aufstehenden Gebäude insgesamt 750.000€ betragen. Ausweislich der in § 11 des notariellen Kaufvertrages vorgenommenen Kaufpreisaufteilung haben die Vertragsparteien den Kaufpreis i.H.v. 70.000€ auf den Grund und Boden und i.H.v. 680.000€ auf das Gebäude verteilt; 100.000€ sind auf den Garten entfallen und nach den vorstehenden Ausführungen im Streitfall bei der Ermittlung des Veräußerungspreises nicht zu berücksichtigen. 37

Im Streitfall ist diese vertragliche Kaufpreisaufteilung der Besteuerung zu Grunde zu legen. Nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen nicht. Weder bestehen Anhaltspunkte dafür, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder dass die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S.d. § 42 AO gegeben sind. Vielmehr hält der erkennende Senat unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls die vertragliche Kaufpreisaufteilung für nicht unzutreffend. Die aufgeteilten Kaufpreise verfehlen die realen Wertverhältnisse nicht in grundsätzlicher Weise und sind wirtschaftlich haltbar. 38

Bei dem streitgegenständlichen Gebäude handelt es sich um ein denkmalgeschütztes ehemaliges Klostergebäude und damit um ein einzigartiges Objekt, das weder in der konkreten noch in vergleichbarer Form auf dem Markt erwerbbar ist, wodurch sich der dem Gebäude zugeteilte Kaufpreis i.H.v. 680.000€ in wirtschaftlich vertretbarer Weise erklärt. Bodenrichtwerte für das streitgegenständliche Grundstück mit einer Größe von 449qm sind durch den Oberen Gutachterausschuss für Grundstückswerte im Land Nordrhein-Westfalen ausweislich BORIS-NRW nicht ermittelt worden; für die umliegenden Grundstücke ist ein Wert i.H.v. 130€/qm ermittelt worden, so dass auch der dem Grund und Boden zugeteilte Kaufpreis i.H.v. 70.000€ wirtschaftlich vertretbar ist.	39
Entgegen der Auffassung der Beklagten ist auch der dem Garten zugewiesenen Kaufpreis i.H.v. 100.000€ wirtschaftlich vertretbar. Der Garten hat eine Fläche von ca. 151qm. Der Garten weist besondere Gestaltungselemente auf und ist aufwändig hergestellt bzw. nach dem Erwerb des Grundstücks durch H umfangreich umgestaltet worden ist. Das folgt aus den Ausführungen der Klägerinnen im Erörterungstermin mitsamt den umfänglich zur Gerichtsakte gereichten Fotos, die unterschiedliche Zeitpunkte wiedergeben und damit einen zeitübergreifenden Überblick über den Garten ermöglichen. Vernünftige Gründe an den Ausführungen der Klägerinnen und den Fotos zu zweifeln, sind weder hinreichend qualifiziert vorgetragen worden noch aus den dem Gericht vorliegenden Akten ersichtlich. Dabei ist die Höhe der konkreten Herstellungskosten unerheblich, zumal die von den Klägerinnen im Erörterungstermin überreichte Kostenschätzung nicht darauf abzielt, die tatsächlichen Herstellungskosten des Gartens nachzuweisen. Entgegen der Ausführungen des Beklagten ist eine mögliche Abschreibung der Gartenanlage dabei unerheblich; vielmehr geht der erkennende Senat davon aus, dass ein Garten, der aufwändig und hochwertig hergestellt und gepflegt worden ist, wie der streitgegenständliche Garten, über die Zeit eher an Wert gewinnt, jedenfalls keinen signifikanten tatsächlichen Wertverlust erleidet; der Umfang einer (rein) steuerliche Abschreibung ist für diesen tatsächlichen Umstand unerheblich.	40
4. Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.	41
II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	42
III. Die Revision ist nicht zuzulassen. Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Es sind feststehende Rechtsgrundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf den Einzelfall angewendet worden.	43
...	44