

HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

3 K 2993/09



34117 Kassel
Königstor 35
34017 Kassel
Postfach 10 17 40

ZWISCHENURTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

- 1.
- 2.

-Kläger-

Prozessbev. zu 1. und 2.:

g e g e n
Finanzamt

-Beklagter-

w e g e n
Feststellung des Grundbesitzwerts auf den xx.01.2006

hat der 3. Senat des Hessischen Finanzgerichts
nach mündlicher Verhandlung
in der Sitzung vom 26. Mai 2011

unter Mitwirkung
des Vorsitzenden Richters am Hessischen Finanzgericht
des Richters am Hessischen Finanzgericht
des Richters am Hessischen Finanzgericht
sowie
und
als ehrenamtliche Richter

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen, soweit die Kläger beantragen,

(1) den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes auf den xx.01.2006 für Zwecke der Erbschaftsteuer betreffend das Grundstück X-Straße in N vom 08.09.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2009 dahingehend zu ändern, dass die Grundstücksart „unbebautes Grundstück“ festgestellt wird,

(2) den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes auf den xx.01.2006 für Zwecke der Erbschaftsteuer betreffend das Grundstück Y-Straße in N vom 08.09.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2009 dahingehend zu ändern, dass die Grundstücksart „unbebautes Grundstück“ festgestellt wird.

Der Ausspruch über die Höhe der für beide Grundstücke festzustellenden Grundbesitzwerte bleibt dem Endurteil vorbehalten.

Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens und gegebenenfalls über die Vollstreckung des Urteils bleibt ebenfalls dem Endurteil vorbehalten.

Die Revision wird zugelassen.

R e c h t s m i t t e l b e l e h r u n g

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist u.a. die Frage streitig, ob im Rahmen der Feststellung des Grundbesitzwertes für Zwecke der Erbschaftsteuer zwei Grundstücke – trotz des Vorhandenseins eines Gebäudes – jeweils als unbebaut einzustufen sind. Dem Rechtsstreit liegt im Wesentlichen folgender Sachverhalt zu Grunde:

Gegenstand des Rechtsstreits sind das Grundstück X-Straße in N sowie das Grundstück Y-Straße in N. Beide Grundstücke gehören zum Nachlass der verstorbenen Frau E (im Folgenden: Erblasserin), deren Todestag auf den xx.01.2006 festgestellt worden ist.

Am xx.01.2006 wurde die Kriminalbeamtin M (Polizeipräsidium ...) zu dem Grundstück X-Straße gerufen. Über die dort getroffenen Feststellungen fertigte sie am xx.01.2006 folgenden Bericht: Die sterblichen Überreste der Erblasserin hätten in ... ihres Einfamilienhauses gelegen. ... Das Haus habe sich in einem desolaten Zustand befunden. Die meisten Räume seien nicht mehr begehbar gewesen. Überall hätten leere Wasserflaschen, Einkaufstüten mit verfaulten Lebensmitteln, Dokumente sowie benutzte und unbenutzte Taschentücher herumgelegen.

Das Amtsgericht ... bestellte als das zuständige Nachlassgericht Frau G zur Nachlasspflegerin. Frau G beauftragte ihrerseits Herrn H mit der Ermittlung der Erben. Am 11.09.2007 stellte das Amtsgericht ... einen gemeinschaftlichen Erbschein aus, in dem der Kläger zu 2. sowie Frau L als Miterben zu je 1/2-Anteil ausgewiesen wurden. Die beiden Miterben erteilten sodann Herrn H jeweils Vollmacht, sie bei der Nachlassab-

wicklung zu vertreten. Frau L verstarb am ...2008 und wurde von der Klägerin zu 1. beerbt.

Frau G erteilte Herrn R (Fachbetrieb für Haushaltsauflösungen, Entsorgungen und Entrümpelungen) den Auftrag, die beiden im Nachlass befindlichen Grundstücke in einen ordnungsgemäßen Zustand zu bringen. Herr R nahm daraufhin in größerem Umfang Entsorgungsarbeiten auf den beiden Grundstücken vor. Hierfür stellte er Beträge von x.xxx,xx € (Grundstück X-Straße) sowie von x.xxx,xx € und x.xxx,xx € (Grundstück Y-Straße) in Rechnung, jeweils für Arbeitslohn, Fahrtkosten, Entsorgungskosten und Müllsäcke. Die Rechnungen ergänzte er jeweils mit folgenden Bemerkungen:

(1) Grundstück X-Straße: Das Haus sei in allen Räumen, besonders im Keller und in der Küche, „zugemüllt“ gewesen. Den Keller und das obere Stockwerk habe man nur über stinkende Müllberge erreichen können. Die Küche sei etwa 50 cm hoch mit Papier und Essensresten angefüllt gewesen. Herd und Spüle habe man kaum noch erkennen können. Die anderen Räume seien mit verschmutzter Wäsche voll gestopft gewesen. Die Toiletten seien verstopft, vollkommen verdreckt und nicht mehr benutzbar gewesen. Man habe eine grobe Entmüllung vorgenommen und mehr als 100 Müllsäcke zur Deponie gebracht (Rechnung vom 30.01.2006).

(2) Grundstück Y-Straße: Das Haus sei ebenfalls „zugemüllt“ gewesen. Überall hätten sich Stapel mit ...materialien und schmutziger Wäsche befunden. In der Küche sei alles „bergeweise“ mit Essensresten, Kartons und Zeitungen belegt gewesen. Dort seien auch in größerem Umfang verschmutztes Geschirr, alte Konservendosen und vertrocknete Pflanzen „aufgestapelt“ gewesen. Im Keller hätten sich ca. 30 Umzugskartons mit einem Gemenge von Lebensmitteln, Essensresten und Papier befunden. Durch einen Wasserschaden seien diese Kartons samt Inhalt völlig aufgeweicht gewesen. Acht „ausgewachsene“ Ratten habe man in einer Falle fangen können. In der Wäsche hätten sich Motten eingenistet. Man habe eine grobe „Entmüllung“ vorgenommen (Rechnung vom 26.03.2006). Das Schlafzimmer habe man wegen des vorhandenen Ungeziefers nur mit Handschuhen auseinandernehmen können. Im Keller hätten sich noch Möbel befunden, die aufgrund des bereits erwähnten Wasserschadens

völlig verfault gewesen seien. Man habe eine grobe Grundreinigung vorgenommen (Rechnung vom 18.04.2006).

Frau G gab in der Folgezeit zum Zwecke der Verkehrswertermittlung für die beiden Grundstücke entsprechende Gutachten in Auftrag, und zwar (1) beim Ortsgericht N für das Grundstück X-Straße sowie (2) bei dem Immobilienfinanzierungsberater F in N für das Grundstück Y-Straße.

(1) Das Ortsgericht N ermittelte für das Grundstück X-Straße einen Verkehrswert von 190.000,00 €. Hierzu traf es u.a. folgende Feststellungen: Das auf dem Grundstück stehende Gebäude sei ein massiv gebautes Reihenendhaus mit Fertiggarage (bestehend aus Kellergeschoss, Erdgeschoss, Obergeschoss und ausgebautem Dachgeschoss). 1973 sei das maßgebliche Baujahr. Der Ausstattungsstandard sei „einfach“ bis „mittel“. Es bestehe ein starker Reparaturstau, etwa an Fenstern, Innentüren, Fußböden, Wänden und Decken. Der Wärmeschutz sei mangelhaft. Die Garage habe Feuchtigkeitsschäden (Gutachten vom 12.04.2006).

(2) Der Immobilienfinanzierungsberater F ermittelte für das Grundstück Y-Straße einen Verkehrswert von 235.000,00 €. Hierzu traf er u.a. folgende Feststellungen: Bei dem auf dem Grundstück stehenden Gebäude handele es sich um eine Doppelhaushälfte, die im Jahr 1980 als Zweifamilienhaus mit Garage errichtet worden sei. Das Gebäude sei voll unterkellert. Es umfasse zwei Vollgeschosse sowie ein ausgebautes Dachgeschoss. Zum Zeitpunkt der Besichtigung habe es einen sehr vernachlässigten Allgemeinzustand aufgewiesen. Der Außenputz habe gefehlt. Die Bauarbeiten seien nicht fachgerecht gewesen. Der Fliesenbelag im Eingangsbereich habe sich abgesenkt. Die Fenster (aus Holz) seien stark verwittert. Auch die in dem Gebäude befindliche Wohnung sei in einem sehr vernachlässigten Zustand. Verschiedene Räume im Kellergeschoss hätten Feuchtigkeitsschäden mit Schimmelbildung. Wegen der schlechten Rohbauqualität sei vermutlich auch die Horizontal- und Vertikalisolierung schadhaft. Die Schimmelbildung sei vermutlich auf Fehlen einer Innenlüftung sowie auf Wasserkondensat zurückzuführen. Laut Aussage der Nachlasspflegerin sei das Gebäude seit etwa zehn Jahren nicht mehr bewohnt (Gutachten vom 20.07.2006).

Am ...12.2007 verkaufte Herr H im Namen der damaligen Miterben durch entsprechende notarielle Urkunde sowohl das Grundstück X-Straße als auch das Grundstück Y-Straße. Er erlöste dabei für das Grundstück X-Straße einen Kaufpreis von 165.000,00 € und für das Grundstück Y-Straße einen Kaufpreis von 230.000,00 €.

In seiner Eigenschaft als Bevollmächtigter der damaligen Miterben gab Herr H die Erbschaftsteuererklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt ... ab. Hierzu machte er auch Angaben über die beiden hier streitbefangenen Grundstücke. Auf eine entsprechende Anforderung durch das Finanzamt ... stellte der Beklagte (das Finanzamt ..., im Folgenden: Finanzamt) den Grundbesitzwert auf den xx.01.2006 für die beiden Grundstücke fest, und zwar für das Grundstück X-Straße auf 176.500,00 € und für das Grundstück Y-Straße auf 263.500,00 €. Den Wert berechnete das Finanzamt zunächst auf der Grundlage des sog. Ertragswertverfahrens (für bebaute Grundstücke). Die betreffenden Bescheide gab es unter dem jeweiligen Datum vom 30.05.2008 (mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten) dem Kläger zu 2. bekannt.

Gegen die beiden Feststellungsbescheide legten die Prozessbevollmächtigten Einspruch ein, und zwar im Namen des Klägers zu 2. durch Schreiben vom 12.09.2008 und im Namen der Klägerin zu 1. durch Schreiben vom 09.03.2009. Hierzu machten sie in verfahrensrechtlicher Hinsicht geltend, die Bescheide seien nicht wirksam bekannt gegeben worden, und im Übrigen sei Herr H nicht berechtigt gewesen, für die damaligen Miterben die Erbschaftsteuererklärung abzugeben. In materiell-rechtlicher Hinsicht wandten sie ein, für die beiden Grundstücke könne jeweils nur der Bodenwert angesetzt werden, ein Wertansatz für die beiden Gebäude komme nicht in Betracht, weil diese zum Bewertungsstichtag unbenutzbar gewesen seien. Das Finanzamt folgte den verfahrensrechtlichen Einwendungen zunächst nicht, sondern führte über längere Zeit hinweg Verhandlungen mit den Prozessbevollmächtigten über die Möglichkeit, den Einsprüchen teilweise abzuwehren. Die Feststellungsbescheide vom 30.05.2008 hob es dann jedoch durch Bescheide vom 26.06.2009 aus formellen Gründen auf.

Am 28.08.2009 reichten die Kläger beim Finanzamt für die beiden Grundstücke jeweils eine (neue) Erklärung zur Feststellung des Grundbesitzwertes ein. Hierin führten sie jeweils an: Das Gebäude sei zum Bewertungszeitpunkt total verwahrlost gewesen. Es habe sich in einem gesundheitsgefährdenden Zustand befunden. Es sei zu Wohnzwecken weder benutzbar noch vermietbar gewesen. Zur Erläuterung verwiesen sie auf eine Anlage, in der (anknüpfend an frühere Feststellungen durch die Polizei, durch Herrn R sowie durch das betreffende Wertgutachten) einzelne Umstände aufgelistet sind.

Das Finanzamt stellte daraufhin den Grundbesitzwert für die beiden Grundstücke durch Bescheide vom 08.09.2009 neu fest. Dabei hielt es in Bezug auf die Art der wirtschaftlichen Einheit an der bisherigen Feststellung „Bebautes Grundstück“ fest. Als Wert der wirtschaftlichen Einheit stellte es (im Verhältnis zu den Ursprungsbescheiden) nunmehr jeweils einen geringeren Grundbesitzwert fest, und zwar für das Grundstück X-Straße einen Wert von 162.500,00 € (statt bisher von 176.500,00 €) und für das Grundstück Y-Straße einen Wert von 226.500,00 € (statt bisher von 263.500,00 €). Zur Erläuterung führte es jeweils an: Der im Vertrag vom ...12.2007 vereinbarte Kaufpreis sei um die nachgewiesenen Ausgaben für die Entmüllung durch Herrn R gemindert und als nachgewiesener, niedrigerer gemeiner Wert (Verkehrswert) berücksichtigt worden. Das jeweilige Grundstück könne nach den einschlägigen Rechtsprechungsgrundsätzen nicht als unbebaut bewertet werden. Es sei weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen worden, dass die Bausubstanz in den wesentlichen Bauteilen (tragende Decken und Wände) beschädigt gewesen sei.

Gegen die neu erlassenen Feststellungsbescheide legten die Kläger, weiter vertreten durch die Prozessbevollmächtigten, Einspruch ein. Zur Begründung trugen sie im Wesentlichen vor: Entgegen der Auffassung des Finanzamts sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Schädigung der Bausubstanz gerade nicht erforderlich für die Annahme, das Gebäude sei auf Dauer unbenutzbar. Vielmehr genüge es, wenn das Gebäude zum Feststellungszeitpunkt nicht benutzbar sei, selbst wenn dieser Zustand ohne weiteres behoben werden könne. Maßgebend seien allein die tatsächlichen Verhältnisse zum Bewertungsstichtag. Völlig unerheblich sei, ob das Gebäude

später wieder einer Nutzung als Wohnraum zugeführt werden könne. Aufgrund der Umstände, die in der betreffenden Erklärung dargelegt seien, müsse jedes der beiden Grundstücke bewertungsrechtlich als unbebaut behandelt werden.

Das Finanzamt wies die Einsprüche bezüglich beider Grundstücke als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es in den beiden Einspruchsentscheidungen vom 06.11.2009 aus: Das betreffende Gebäude sei zum Bewertungsstichtag zwar nicht vermietbar gewesen. Es habe sich aber nicht in einem so schlechten Zustand befunden, dass es wegen Verfalls nicht mehr benutzbar gewesen sei oder dass darin infolge der Zerstörung keine auf Dauer nutzbaren Räume vorhanden gewesen seien. Die Kläger hätten für die Entrümpelung des jeweiligen Grundstücks nur geringfügige Kosten nachgewiesen. Zu berücksichtigen sei auch die Verkehrswertermittlung, die für das Grundstück durchgeführt sei.

Mit der Klage verfolgen die Kläger ihr Rechtsschutzbegehren weiter. Sie halten an ihrer Rechtsauffassung fest, für die bewertungsrechtliche Einordnung als unbebautes oder bebautes Grundstück komme es (nach der einschlägigen BFH-Rechtsprechung) ausschließlich auf die Nutzbarkeit zum maßgeblichen Bewertungszeitpunkt an und deshalb müssten die hier streitbefangenen Grundstücke wegen ihres desolaten Zustands am Todestag der Erblasserin als unbebaut eingestuft werden. Hierzu wiederholen sie ihr Vorbringen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend tragen sie u.a. noch vor: Die Grundstückskäufer hätten das betreffende Gebäude erst in einen bewohnbaren Zustand bringen müssen, da ein sofortiger Einzug nicht möglich gewesen sei. Wegen der Notwendigkeit von umfangreichen Reparaturmaßnahmen hätten sie auch jeweils einen wesentlich niedrigeren Kaufpreis gezahlt. Für den Fall, dass eine Einstufung als unbebaute Grundstücke nicht möglich sein sollte, tragen die Kläger – im Sinne einer Hilfsbegründung – weiter vor: Bei der Ermittlung des Grundbesitzwertes nach den allgemeinen Regeln für bebaute Grundstücke könne allenfalls eine übliche Miete von 1,00 €/m² angesetzt werden. Denn die beiden Häuser wiesen nach ihrer Bauart und ihrer Ausstattung nur den einfachsten Standard auf.

Die Kläger beantragen,

(1) den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes auf den xx.01.2006 für Zwecke der Erbschaftsteuer betreffend das Grundstück X-Straße in N vom 08.09.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2009 dahingehend zu ändern, dass die Grundstücksart „unbebautes Grundstück“ und der Grundbesitzwert 70.000,00 € festgestellt werden,

oder hilfsweise, falls der Antrag in Bezug auf die Grundstücksart unbegründet sein sollte, dass der Grundbesitzwert 91.000,00 € festgestellt wird,

(2) den Bescheid über die Feststellung des Grundbesitzwertes auf den xx.01.2006 für Zwecke der Erbschaftsteuer betreffend das Grundstück Y-Straße in N vom 08.09.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2009 dahingehend zu ändern, dass die Grundstücksart „unbebautes Grundstück“ und der Grundbesitzwert 91.500,00 € festgestellt werden,

oder hilfsweise, falls der Antrag in Bezug auf die Grundstücksart unbegründet sein sollte, dass der Grundbesitzwert 126.500,00 € festgestellt wird.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verdeutlicht es nochmals seine in den beiden Einspruchsentscheidungen dargelegte Rechtsauffassung. Ergänzend führt es aus: Für die Frage, ob das auf dem Grundstück stehende Gebäude oder die darin enthaltenden Räume nicht (mehr) nutzbar seien, komme es maßgebend auf das Merkmal „auf Dauer“ an. Von einem Verfall des Gebäudes sei im Übrigen nur dann auszugehen, wenn erhebliche Schäden an den konstruktiven Teilen eingetreten seien und ein Zustand gegeben sei, der aus bauordnungsrechtlicher Sicht die sofortige Räumung nach sich ziehen würde. Hingegen wirkten sich behebbare Baumängel und Bauschäden sowie aufgestauter Reparaturbedarf infolge von unterlassenen Instandsetzungs- und Reparaturarbeiten regelmäßig nur vorübergehend auf Art und Umfang der Gebäudenutzung aus.

Der Senat hat Beweis erhoben über die Frage, welche Einschränkungen die beiden Gebäude hinsichtlich ihres Bauzustandes sowie hinsichtlich ihrer Nutzbarkeit zum Be-

steuerungszeitpunkt auswiesen. Hierzu hat er die Erwerber der beiden Grundstücke, Herrn L (X-Straße in N) und Herrn A (Y-Straße in N), sowie den Vorsitzenden des Ortsgerichts N, Herrn K, sowie den Immobilienfinanzierungsberater F als Zeugen befragt. Auf das Ergebnis der Beweisaufnahme wird Bezug genommen.

Zur weiteren Klärung des Sachverhalts hat der Senat für beide Grundstücke die betreffenden Akten zur Feststellung des Grundbesitzwertes sowie zur Feststellung des Einheitswertes hinzugezogen. Diese Vorgänge waren Gegenstand des Verfahrens.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet, soweit die Kläger ihr Rechtsschutzbegehren darauf richten, dass für die beiden streitbefangenen Grundstücke jeweils die Grundstücksart „unbebautes Grundstück“ festgestellt wird.

1. Das Finanzamt hat für beide Grundstücke zu Recht jeweils die Grundstücksart „bebautes Grundstück“ festgestellt.

Nach § 138 Abs. 5 Satz 1 des Bewertungsgesetzes in der bis zum 31.12.2006 gültigen Fassung (BewG a.F.) sind die Grundbesitzwerte für die Erbschaftsteuer gesondert festzustellen. Dabei sind nach Satz 2 der Vorschrift u.a. auch Feststellungen über die Art der wirtschaftlichen Einheit zu treffen.

Nach § 145 Abs. 1 Satz 1 BewG a.F. sind im Rahmen der Grundbesitzbewertung als unbebaute Grundstücke solche Grundstücke einzuordnen, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden oder zur Nutzung vorgesehene Gebäude im Bau befindlich sind. Dabei ist nach Satz 2 der Vorschrift für die Benutzbarkeit der Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit maßgebend. Für Gebäude, die noch nicht bezugsfertig sind, sieht § 149 BewG a.F. eine besondere Wertermittlung vor.

Nach § 145 Abs. 1 Satz 3 BewG a.F. sind Gebäude als bezugsfertig in dem vorgenannten Sinne anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend.

Weitere Regeln über die Abgrenzung zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken enthält § 145 Abs. 2 BewG a.F. So gilt nach Satz 1 dieser Vorschrift das zu bewertende Grundstück auch dann als unbebaut, wenn sich auf ihm solche Gebäude befinden, die keiner oder nur einer unbedeutenden Nutzung zugeführt werden können. Als unbebaut gilt nach Satz 2 der Vorschrift weiter auch ein solches Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist.

Durch das Jahressteuergesetz 2007 ist § 145 Abs. 2 Satz 1 BewG a.F. mit Wirkung ab dem 01.01.2007 neu gefasst worden. Nach dieser Neufassung ergibt sich die gesetzliche Fiktion des unbebauten Grundstücks für solche Gebäude, die „auf Dauer“ keiner oder nur einer unbedeutenden Nutzung zugeführt werden können. Hiermit will der Gesetzgeber die bisherige Regelung mit einem klarstellenden Zusatz ergänzen. Wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt, soll ein unbebautes Grundstück nicht schon dann vorliegen, wenn bereits vorhandene Gebäude im Besteuerungszeitpunkt wegen baulicher Mängel oder fehlender Ausstattungsmerkmale (z.B. Heizung, Wohnungstüren) nur vorübergehend nicht benutzbar sind (Deutscher Bundestag, Drucksache 16/2712, S. 87).

§ 145 BewG umschreibt den Begriff des unbebauten Grundstücks als sog. Typus in Anlehnung an die für die Einheitsbewertung maßgebende Vorschrift des § 72 BewG (vgl. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz, § 145 Rdnr. 4). Dabei sind die Regelungen in § 72 Abs. 1 und Abs. 3 BewG für die Einheitsbewertung einerseits und die Regelungen in § 145 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 BewG für die Grundbesitzbewertung andererseits weitgehend deckungsgleich, wobei § 72 Abs. 3 BewG und § 145 Abs. 2 Satz 2 BewG wörtlich übereinstimmen. Keine Entsprechung in § 72 BewG hat hingegen die Vorschrift des § 145 Abs. 2 Satz 1 BewG.

Zu der Frage, in welchem Zeitpunkt ein bisher bebautes Grundstück nach den Regeln des § 72 Abs. 3 BewG in den Zustand eines fiktiv unbebauten Grundstücks übergeht, hat der BFH in langjähriger Rechtsprechung bestimmte Grundsätze entwickelt. Für die vergleichbare Frage, ob zum Besteuerungszeitpunkt nach den Regeln des § 145 BewG ein Grundstück als bebaut oder unbebaut einzustufen ist, gibt es bisher keine Rechtsprechung. Allerdings hält es der Senat für gerechtfertigt, sich – zumindest im Grundsatz – an den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen zu orientieren. Dabei sieht er gleichzeitig die Notwendigkeit, die systembedingten Unterschiede zwischen der Einheitsbewertung einerseits und der Grundbesitzbewertung andererseits zu berücksichtigen.

Wie sich aus § 138 Abs. 1 BewG a.F. ergibt, werden Einheitswerte bei der Erbschaftsteuer ab dem 01.01.1996 und bei der Grunderwerbsteuer ab dem 01.01.1997 nicht mehr angewendet. Aufgrund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 22.06.1995 2 BvL 37/91 (BStBl II 1995, 655) ist die Maßgeblichkeit der Einheitsbewertung für die Vermögensteuer ebenfalls ab dem 01.01.1997 entfallen. Mithin wirken sich die Einheitswerte in steuerlicher Hinsicht nur noch auf die Grundsteuer aus.

Das System der Einheitsbewertung und der Grundsteuererhebung ist gekennzeichnet durch die Regeln der Fortschreibung und der Neuveranlagung in Verbindung mit dem sog. Stichtagsprinzip. So wird der Grundsteuermessbetrag nach § 17 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes (GrStG) neu festgesetzt (Neuveranlagung), wenn nach den Regeln des § 22 BewG eine Fortschreibung des Einheitswerts auf den maßgebenden Zeitpunkt (Beginn des jeweiligen Kalenderjahrs) erfolgt. Ändert sich etwa bei einem Grundstück für einen vorübergehenden Zeitraum die Zuordnung zu den beiden Kategorien „bebautes Grundstück“ und „unbebautes Grundstück“, dann sind die steuerlichen Auswirkungen auf den betreffenden Zeitraum beschränkt und – wie allgemein bekannt – auch betragsmäßig in der Regel nicht von besonderem Gewicht.

Anders verhält es sich bei der Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Erbschaftsteuer nach §§ 138 ff. BewG a.F. Hier gilt zwar ebenfalls das Stichtagsprinzip. Denn nach § 11 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend. Die Entstehung der Erbschaftsteuer bezieht sich aber nach den Regeln des § 9 ErbStG auf einen einmaligen Vorgang, während die Grundsteuer für jedes Kalenderjahr neu erhoben wird (§ 9 GrStG).

Wegen des vorstehend dargelegten Systemunterschieds können nach Auffassung des Senats für die Anwendung des § 145 BewG nicht die zu § 72 Abs. 3 BewG entwickelte Rechtsprechungsgrundsätze übernommen werden, soweit es um die Frage geht, ob der zum Bewertungsstichtag gegebene Zustand des Gebäudes sich als „Zwischenstadium“ zur Wiederherstellung der Benutzbarkeit darstellt. Auf diesen Gesichtspunkt hatte der BFH schon früher abgestellt in einem Fall, in dem aufgrund des Abrisses von Geschossdecken und Zwischenwänden (vergleichbar einer Entkernung des betreffenden Gebäudes) keine benutzbaren Wohnräume mehr vorhanden waren (Urteil vom 24.10.1990 II R 9/88, BStBl II 1991, 60). In seiner jüngeren Rechtsprechung hat er hieran anknüpfend ausgeführt, auch behebbare Baumängel und Bauschäden sowie aufgestauter Reparaturbedarf könnten eine Bewertung als unbebautes Grundstück nicht ausschließen; dies gelte selbst dann, wenn die vorhandenen Mängel sich regelmäßig nur vorübergehend auf Art und Umfang der Gebäudenutzung auswirkten (Urteil vom 14.05.2003 II R 14/01, BStBl II 2003, 906). Allerdings hatte er zuvor in einem anderen Zusammenhang den Grundsatz aufgestellt, nach § 72 Abs. 3 BewG gelte als unbebaut auch ein solches Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude „auf Dauer“ nutzbarer Raum nicht mehr vorhanden sei, was umgekehrt bedeute, dass ein nur „vorübergehender“ Zustand der Unbenutzbarkeit der Gebäude keine Auswirkungen haben soll (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1994 II R 104/91, BStBl II 1995, 360).

Der Senat kann offenlassen, ob die Aussagen, die bzgl. des Merkmals „vorübergehender Zustand“ bzw. „auf Dauer bestehende Unbenutzbarkeit“ in den beiden letztgenannten BFH-Urteilen enthalten sind, in Übereinstimmung gebracht werden können.

Denn aus grundsätzlichen Überlegungen ist er überzeugt davon, dass nur eine auf Dauer bestehende Unbenutzbarkeit der betroffenen Räume zu einer Einstufung als unbebautes Grundstück im Sinne des § 145 BewG führen kann. Als maßgebend hierfür erachtet er verschiedene Besonderheiten, die sich im Wortlaut des § 145 Abs. 2 Satz 1 BewG, aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift sowie aus dem systematischen Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Die Vorschrift des § 145 Abs. 2 Satz 1 BewG enthält ihrem Wortlaut nach eine gegenüber dem Recht der Einheitsbewertung neue Abgrenzungsregel. Denn es kommt darauf an, dass das Gebäude keiner oder nur einer unbedeutenden Nutzung „zugeführt“ werden kann. Dies bedingt nach allgemeinem Wortverständnis die Berücksichtigung eines gewissen Zeitmoments. Es kann also nicht allein entscheidend sein, in welchem konkreten Zustand sich das Gebäude zum Besteuerungszeitpunkt befindet. Vielmehr ist auch der Frage nachzugehen, ob das Gebäude ohne allzu großen Aufwand in einen benutzbaren Zustand zurückversetzt werden kann. Vor diesem Hintergrund muss die Neufassung der Vorschrift durch das Jahressteuergesetz 2007 (Ergänzung um die Worte „auf Dauer“) als Klarstellung der bisher geltenden Rechtslage verstanden werden. Wollte man für den Übergang vom bebauten zum unbebauten Grundstück die Anforderungen zu gering halten, ergäbe sich zudem ein Wertungswiderspruch im Verhältnis zu den besonderen Bewertungsregeln des § 149 BewG a.F. Denn hiernach ist für den Übergang zwischen den beiden Grundstücksarten in der umgekehrten Richtung (vom unbebauten zum bebauten Grundstück) wertmäßig eine Zwischenstufe vorgesehen. Schließlich hat die Vorschrift des § 145 Abs. 2 Satz 1 BewG aufgrund ihrer systematischen Stellung Vorrang vor der (aus der Einheitsbewertung bekannten) Abgrenzungsregel des § 145 Abs. 2 Satz 2 BewG.

Von den vorstehend dargelegten Einschränkungen abgesehen, hält der Senat die von der bisherigen Rechtsprechung zur Abgrenzung von unbebauten und bebauten Grundstücken entwickelten Grundsätze für anwendbar. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob auf Dauer benutzbarer Raum im Sinne des § 72 Abs. 3 BewG noch vorhanden ist. Denn der begriffliche Ausgangspunkt, von dem der BFH in seiner Rechtsprechung offenbar zunächst ausgegangen ist, findet sich in einer Vorschrift, die für die Einheitsbewertung den gleichen Regelungsinhalt hat wie die Parallelvorschrift zur

Grundbesitzbewertung. So sind nach § 72 Abs. 1 Satz 3 BewG – im Wesentlichen gleich lautend mit § 145 Abs. 1 Satz 3 BewG – Gebäude dann als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern „zugemutet“ werden kann, sie zu benutzen. Welchen Inhalt das Kriterium der Zumutbarkeit hat, bestimmt die Rechtsprechung seither nach den Regeln des (inzwischen nicht mehr gültigen) § 16 Abs. 3 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes (II. WoBauG; vgl. BFH-Urteile vom 23.04.1992 II R 19/89, BFH/NV 1993, 84; vom 18.12.2002 II R 20/01, BStBl II 2003, 228, und vom 14.05.2003 II R 14/01, BStBl II 2003, 906; Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt vom 26.01.2010 4 K 877/04, EFG 2010, 1014).

Nach § 16 Abs. 3 II. WoBauG war ein Raum auf Dauer nicht benutzbar, wenn ein zu seiner Benutzung erforderlicher Gebäudeteil zerstört war oder wenn der Raum oder Gebäudeteil sich in einem Zustand befand, der aus Gründen der Bauaufsicht oder Gesundheitsaufsicht eine dauernde, der Zweckbestimmung entsprechende Nutzung des Raumes nicht gestattete. Die vorstehende Regelung wird von § 16 Abs. 2 des seit 01.01.2002 gültigen Wohnraumförderungsgesetzes (WoFG) inhaltlich weitergeführt. Letztere Vorschrift unterscheidet sich von der ersteren nur dadurch, dass die Formulierung „aus Gründen der Bauaufsicht oder Gesundheitsaufsicht“ durch die Formulierung „aus bauordnungsrechtlichen Gründen“ ersetzt worden ist (vgl. Walter, Die Information für Steuerberatung und Wirtschaft - INF - Fußn. 48: lediglich redaktionelle Änderung).

Nach einer Kommentierung zu § 16 WoFG bezieht sich die genannte Vorschrift in dem hier gegebenen Zusammenhang auf bauordnungsrechtliche Zustandsmängel, die eine dauerhafte Wohnnutzung ausschließen, weil beispielsweise ein Erdbeben oder ein Hochwasser die Statik und damit die Standfestigkeit des betreffenden Gebäudeteils oder des betreffenden Raumes dauerhaft erschüttert hat (vgl. Fischer-Dieskau/Pergrande/Schwender, Wohnungsbaurecht, § 16 WoFG Anm. 2.2). Im Schrifttum zur Grundbesitzbewertung bei schadhafter Gebäudesubstanz wird – anknüpfend an die Rechtsprechung des BFH – die Unzumutbarkeit der Nutzung vorrangig anhand bestimmter Bau- und Gesundheitsgefahren beurteilt. Danach ist eine Baugefahr u.a. dann gegeben, wenn aufgrund der Beschädigung der Gebäudeteile die Möglichkeit des Ein-

sturzes besteht. Eine Gesundheitsgefahr ist danach anzunehmen, wenn das Leben der sich im Gebäude aufhaltenden Bewohner in Bedrängnis gerät. Zu den Gesundheitsgefahren zählen u.a. die durch fehlende Isolierung entstehende Feuchtigkeit im Mauerwerk, die durch Beschädigung der Dachhaut auftretende Feuchtigkeit in Geschossdecken sowie der darauf folgende Schwamm-, Schimmel- und Pilzbefall. Bei der Beurteilung können mehrere Faktoren zusammen spielen. Hierzu gehören neben den Bau- bzw. Gesundheitsgefahren auch das hohe Alter des Gebäudes, dessen Leerstand, erhebliche, mehr als altersbedingte Schäden an der Ausstattung, insbesondere an Heizung, Elektroinstallation, sanitären Anlagen, Fußböden und Treppen. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (vgl. Walter, a.a.O.).

Die Fälle, bei denen die oben bereits zitierte Rechtsprechung die zu bewertenden Grundstücke aufgrund der Schadhaftheit des jeweiligen Gebäudes als unbebaut eingeordnet hat, betrafen im Wesentlichen folgende Sachverhalte: (1) Im Innenbereich des (Haupt-) Gebäudes waren umfangreiche Wasserschäden an den Zimmerdecken vorhanden. Der Deckenputz war dort stellenweise aufgrund der Wassereinwirkung herab gefallen. Bestimmte Dachbalken waren erkennbar angefault. Der Kamin war versotet. In einem Anbau zeigten sich weitere Mängel. Es fehlte der Estrich. Der Boden und die Wände zeigten aufsteigende Feuchtigkeit. Heizung und Elektroinstallation waren unbrauchbar (BFH-Urteil vom 14.05.2003 II R 14/01, BStBl II 2003, 906). (2) Die in dem Gebäude enthaltenen Wohnungen verfügten zwar ursprünglich über eine Ofenheizung, diese war aber zum Bewertungsstichtag nicht mehr vorhanden. Die Sanitärausstattung war unzureichend. So fehlten ein Bad und ein Innen-WC. Treppen, Bodenbeläge, Türen und Fenster waren vollkommen verschlissen. Auch nach außen zeigte sich das Gebäude in einem sehr schlechten Bauzustand. Dachhaut, Dachrinnen und Fallrohre waren dringend erneuerungsbedürftig (Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 26.01.2010 4 K 877/04, EFG 2010, 1014).

Es gab aber auch einen Sachverhalt, bei dem der BFH zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die Nutzung der betroffenen Gebäudeteile nicht unzumutbar im Sinne des § 16 II. WoBauG war. Hierbei ging es um einen räumlich abgrenzbaren Wasserschaden (BFH-Urteil vom 23.04.1992 II R 19/89, BFH/NV 1993, 84).

Ausgehend von den vorstehend dargelegten Rechtsprechungsgrundsätzen hält der Senat die in R 159 Abs. 4 Sätze 6 bis 8 der Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) niedergelegten Anwendungsregeln für eine im Regelfall zutreffende Gesetzesauslegung. Danach wirken sich behebbare Baumängel und Bauschäden sowie aufgestauter Reparaturbedarf infolge von unterlassenen Instandsetzungs- und Reparaturarbeiten regelmäßig nur vorübergehend auf Art und Umfang der Gebäudenutzung aus. Sie führen deshalb nicht dazu, ein Gebäude als dem Verfall preisgegeben anzusehen. Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, die aufgrund von Umbauarbeiten vorübergehend nicht benutzbar sind, gilt das Grundstück als bebautes Grundstück.

Die weitere Frage, ob ein Gebäude im Sinne der allgemeinen Regel des § 145 Abs. 2 Satz 1 BewG keiner Nutzung zugeführt werden kann, braucht hier nicht gesondert geprüft zu werden. Diese Vorschrift kann neben der Spezialregelung des § 145 Abs. 2 Satz 2 BewG etwa dann zur Anwendung kommen, wenn ein Gebäude zwar noch bautechnisch nutzbar ist, wirtschaftlich jedoch kein Interesse an einer Nutzung besteht (vgl. hierzu: Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsgesetz/Erbschaftssteuergesetz, § 145 BewG Rn. 35). Für das Vorliegen solcher Umstände sind im Streitfall keine Anhaltspunkte erkennbar.

a) Aufgrund der Aussagen, die die Zeugen im Rahmen der Beweisaufnahme gemacht haben, sowie aufgrund der verschiedenen Sachberichte, die in den Akten enthalten sind, ist der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass die beiden hier betroffenen Häuser sich zum Besteuerungszeitpunkt nicht in einem Zustand befunden haben, der bei einer längerfristigen Betrachtung eine dauerhafte Nutzung zu Wohnzwecken ausgeschlossen hätte. In gleicher Weise ist er überzeugt davon, dass die Verhältnisse, die die Erblasserin durch ihre Lebensweise geschaffen hatte („Vermüllung“ der Häuser), nur zu einer vorübergehenden (und daher nicht maßgeblichen) Nutzungseinschränkung geführt haben. Diese Überzeugung stützt er im Wesentlichen auf folgende Einzelfeststellungen:

(1) X-Straße

- Das Dach war weitestgehend intakt. Der Zeuge K hat zwar zunächst ausgesagt, nach seinen Notizen sei das Dach undicht gewesen. Auf weitere Befragung hat er jedoch eingeräumt, dass er das Dach selbst nicht gesehen hat und dass ihm insofern die Einzelheiten unbekannt sind. Der Zeuge L hat in seiner Aussage zunächst herausgestellt, die Dachfenster seien undicht gewesen und infolge der eindringenden Feuchtigkeit habe sich die Holzverschalung unter den Dachsparren gelöst. Auf weiteres Nachfragen hat er später jedoch ausgesagt, die Feuchtigkeit im Dachbereich gehe auf das Fehlen einer sog. Bleischürze zwischen Dacheindeckung und Schornstein zurück, im Übrigen sei die Dachhaut in Ordnung gewesen. Dass Feuchtigkeit vom Schornstein her in die Wohnräume eingedrungen sei, hat er nicht bestätigt.
- Das Mauerwerk war nicht so schadhaft, dass Feuchtigkeit aus dem Bodenbereich oder sonst von außen in die Wohnräume hätte eindringen können. Dies haben die Zeugen L und K übereinstimmend bestätigt. Sie haben lediglich auf gewisse Feuchtigkeitsschäden im Keller und in der Garage hingewiesen. Der Zeuge L hat hierzu erklärt, das Rückstauventil im Keller sei nicht mehr in Ordnung gewesen. Der Zeuge K hat die Feuchtigkeitstellen in der Weise beschrieben, dass es an den Wänden verschiedentlich Flecken gegeben habe und dass vereinzelt Putz herabgebröckelt sei. Auf entsprechende Fragen hat er unmissverständlich erklärt, die Bausubstanz sei in Ordnung gewesen.
- Entgegen der Behauptung der Kläger ist es an keiner Stelle des Hauses zur Bildung von Schimmel gekommen. Hierzu hat der Zeuge L ausgesagt, dank intensiver Lüftung habe dies, gerade in den Kellerräumen, vermieden werden können.
- Die Fenster verfügten zwar über eine einfache Ausstattung. Sie hatten, wie die Zeugen L und K übereinstimmend ausgesagt haben, lediglich eine Einfachver-

glasung. Sie waren aber, wie der Zeuge K auf Befragen herausgestellt hat, funktionstüchtig. Nur bei einzelnen Fenstern gab es gewisse Einschränkungen.

Hierzu hat der Zeuge L ausgesagt, bei einigen Fenstern sei der Rahmen (aus Holz) „morsch“ gewesen, er habe deshalb diese Fenster ausgetauscht.

- Der Estrich war im Grunde gebrauchsfähig. Dies hat der Zeuge L auf entsprechende Nachfrage bestätigt. Er hat lediglich auf geringfügige Schäden hingewiesen, die beim Herausreißen des Fußbodens (aus Filz) später entstanden sind. Dabei hat er klargestellt, dass diese Schäden durch Spachteln ohne weiteres beseitigt werden konnten.
- Die Eingangstür sowie die Innentüren waren zwar ungepflegt, aber in einem gebrauchsfähigen Zustand. Der Zeuge K hat auf Befragen ausgesagt, die Türen seien in Ordnung gewesen. Entsprechendes hat der Zeuge L ausgesagt, allerdings mit dem Hinweis auf den schlechten Zustand (Eingangstür mit Roststellen, Innentüren schwarz verfärbt).
- Die Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen (Heizung, Sanitärinstalltionen, Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, elektrische Installationen) waren insgesamt in einem funktionsfähigen Zustand. Der Zeuge K hat dies auf Befragen eindeutig bejaht. Lediglich in Bezug auf das Alter der Heizung (nicht mehr heutigem „Standard“ entsprechend) hat er eine gewisse Einschränkung angebracht. Der Zeuge L hat diese Aussagen im Wesentlichen bestätigt. Einschränkungen hat er dabei nur für kleine Teilbereiche gemacht. So hat er ausgesagt, an einzelnen Heizkörpern seien die Eckventile eingerostet gewesen, an verschiedenen Sanitärobjekten habe es äußere Schäden gegeben (Lackschäden an Badewanne und Duschwanne, Riss an einem Waschbecken), im Keller seien einzelne Sicherungsautomaten durch die Feuchtigkeit korrodiert und deshalb nicht mehr einwandfrei in Ordnung gewesen.

- In seinem Gesamturteil hat der Zeuge K auf Befragen klar herausgestellt, dass das Haus nutzbar und nicht baufällig war („alles funktionierte ... aber veraltet und verwohnt“). Dem schließt sich der Senat im Ergebnis an. Dabei hält er die Einschränkungen, die der Zeuge L in seiner Aussage bzgl. einzelner Zustandsmerkmale gemacht hat, angesichts der Gesamtumstände für nicht entscheidend. Dies gilt insbesondere für die im Dachbereich eingetretenen Feuchtigkeitsschäden. Hier haben sich nur Auswirkungen auf die unter den Dachsparren befindliche Holzverschalung ergeben.

(2) Grundstück Y-Straße

- Das Dach war zwar nicht im besten Zustand, jedoch bautechnisch vollkommen in Ordnung. Dies hat der Zeuge A eindeutig bestätigt. Er hat hierzu ausgesagt, er habe wegen des Daches einen Dachdecker befragt, dieser habe ihm erklärt, man könne das Dach „erstmal so lassen“.
- Das Mauerwerk war durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass über einen Zeitraum von 25 Jahren hinweg kein Außenputz angebracht worden war. Dieser Umstand war jedoch nicht ursächlich für irgendwelche Feuchtigkeitsschäden im Inneren des Hauses. Die von dem Zeugen F in seinem Gutachten geäußerte Vermutung, wegen des Fehlens eines Außenputzes sei die Horizontal- und Vertikalisolierung „wahrscheinlich“ schadhaft, hat sich nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme als unzutreffend erwiesen. Gleiches gilt für die dort getroffene Aussage, aufgrund von Feuchtigkeitsschäden sei es in verschiedenen Kellerräumen zur Schimmelbildung gekommen. So hat der Zeuge A unmissverständlich bekundet, bei dem Bezug des Hauses habe es keinerlei Feuchtigkeitsschäden gegeben, wegen des Fehlens eines Außenputzes sei jedenfalls keine Feuchtigkeit von außen nach innen eingedrungen. Die Tatsache, dass es im Keller vorübergehend zum Eindringen von Wasser gekommen ist, hat er anschaulich und ohne weiteres nachvollziehbar erläutert. Hierzu hat er ausgesagt, das Fallrohr im hinteren Bereich des Hauses sei verstopft gewesen und deshalb sei das über-

laufende Wasser durch das Mauerwerk in die Kellerräume gelangt, das Problem sei aber erledigt gewesen, nachdem man einen behelfsmäßigen Abfluss für das Fallrohr geschaffen habe. Auf den Zustand der Dachterrasse angesprochen, hat er ausgesagt, dort sei – zu seinem Erstaunen – „alles dicht“ gewesen. Auf entsprechende Fragen hat er unmissverständlich erklärt, er habe keine Schimmelbildung feststellen können, lediglich in der Küche habe er nach dem Herausreißen des Laminats „einige schwarze Flecken“ vorgefunden. Im Vergleich zu den vorgenannten Aussagen hat der Zeuge F mit seinen Aussagen kein überzeugendes Bild vom Zustand der Gebäudesubstanz vermittelt. So hat er in Bezug auf das Vorhandensein von Feuchtigkeitsschäden und Schimmelbefall keine Einzelheiten benennen können. Er hat lediglich auf „Ausblühungen“ an einigen Stellen im Keller hingewiesen.

- Die Fenster waren bautechnisch insgesamt in Ordnung. Sie verfügten über eine doppelte Isolierverglasung. Wie die Zeugen A und F übereinstimmend ausgesagt haben, bestand hier nur insoweit eine Einschränkung, als die Rahmen (aus Holz) stark verwittert waren und deshalb dringend einen neuen Anstrich brauchten. Im Übrigen war nach der Aussage des Zeugen A lediglich bei zwei Fenstern das Glas matt geworden.
- Der Innenputz war nur in optischer Hinsicht schadhaft. Hierzu hat der Zeuge A auf entsprechende Fragen erklärt, die Risse, die er am Innenputz vorgefunden habe, hätten nichts mit irgendwelchen Mängeln in der Gebäudestatik zu tun, sondern seien wahrscheinlich auf eine mangelhafte Austrocknung in der Bauphase zurückzuführen. Weiter hat er anschaulich dargelegt, dass es ihm gelungen ist, die Putzschäden dauerhaft zu beseitigen.
- Die Türen und Treppen im Inneren des Hauses waren insgesamt in Ordnung. Dies hat der Zeuge A bestätigt. Lediglich in Bezug auf die Eingangstür zum Wohnbereich hat er eine Einschränkung gemacht. Hierzu hat er ausgesagt, die

Tür sei beschädigt (wahrscheinlich „eingetreten“), später aber noch zu reparieren gewesen.

- Die Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen (Heizung, Sanitärinstallationen, Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, elektrische Installationen) waren, insgesamt gesehen, wenn auch mit gewissen Einschränkungen, in einem funktionsfähigen Zustand. Hierzu hat der Zeuge A auf entsprechende Fragen ausführliche und nachvollziehbare Auskünfte gegeben. Im Einzelnen hat er ausgesagt: Es sei zwar eine Gaszentralheizung (mit den erforderlichen Heizkörpern) vorhanden gewesen, diese habe aber nicht zuverlässig funktioniert („ging mal und mal nicht“); auf Rat eines Fachmanns habe er den Heizkessel sowie einige Heizkörper ausgetauscht. Die Sanitärinstallationen seien in Ordnung gewesen; die Bäder im Obergeschoss seien nur deshalb (komplett) erneuert worden, weil deren Ausstattung nicht mehr dem heutigen Geschmack entsprochen habe. Die Wasserversorgung sei in Ordnung gewesen. Die Abwasserentsorgung habe im Grunde funktioniert, man habe lediglich ein im Keller offen liegendes Abwasserrohr neu verlegt, um den Abfluss durch ein stärkeres Gefälle zu verbessern. Die elektrischen Installationen seien insgesamt in einem gebrauchsfähigen (und nicht gesundheitsgefährdenden) Zustand gewesen; man habe lediglich festgestellt, dass einige Teile der Installationen nicht fachgerecht ausgeführt worden seien, was gewisse Gefahren bei späteren Installationsarbeiten für die damit beschäftigten Handwerker hätte mit sich bringen können. Der Zeuge F hat zu den Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen des Hauses keine Aussage gemacht. Auf entsprechende Fragen hat er lediglich bekundet, er habe keine Funktionsprüfung im Rahmen seiner Verkehrswertermittlung durchgeführt.
- In ihrer Gesamtbeurteilung haben sowohl der Zeuge A als auch der Zeuge F zum Ausdruck gebracht, dass das Haus in einem sehr vernachlässigten Gesamtzustand und daher in erheblichem Umfang renovierungsbedürftig war. Eine Aussage dahingehend, eine Nutzung des Hauses zu Wohnzwecken sei gänzlich ausgeschlossen gewesen, haben sie jedenfalls nicht gemacht.

Bei den vorgenannten Feststellungen berücksichtigt der Senat durchaus die Zustände, die zum Besteuerungszeitpunkt in den beiden Häusern geherrscht haben. So geht er – angesichts der Schilderungen des Entsorgungsunternehmers R sowie der bildlichen Eindrücke von den Fotos des Zeugen K – mit den Beteiligten davon aus, dass die Erblasserin zuletzt unter menschenunwürdigen Bedingungen gelebt hat. Er vermag auch den Klägern zu folgen in ihrer Auffassung, die Häuser seien „wegen totaler Vermüllung“ zum damaligen Zeitpunkt nicht vermietbar gewesen. Gleichwohl hält er all dies nicht für erheblich in Anbetracht der Tatsache, dass die beiden Grundstücke verkauft werden konnten, nachdem der Entsorgungsunternehmer R die Hinterlassenschaften der Erblasserin ohne größeren Kostenaufwand beseitigt hatte. So betrugen die Entsorgungskosten für das Grundstück X-Straße x.xxx,xx € und für das Grundstück Y-Straße x.xxx,xx €.

b) Bei einer Gesamtbeurteilung der vorstehend dargelegten Einzelfeststellungen kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass der Streitfall nicht zu vergleichen ist mit den Sachverhalten, bei denen die Rechtsprechung bisher die Unbenutzbarkeit von Wohnräumen und damit die Zuordnung des betreffenden Grundstücks zu den unbebauten Grundstücken angenommen hat.

In den genannten Urteilsfällen wiesen die betroffenen Gebäude ganz erhebliche Baumängel auf, z.B. (1) ganz erhebliche Feuchtigkeitsschäden (an Zimmerdecken, am Deckenputz sowie an Dachbalken), Schäden am Kamin, Fehlen eines Estrichs, Unbrauchbarkeit von Heizung und Elektroinstallation (BFH-Urteil vom 14.05.2003 II R 14/01, BStBl II 2003, 906), (2) Fehlen von Heizung und Sanitärausstattung, Totalverschleiß von Treppen, Bodenbelägen, Türen und Fenstern, dringender Erneuerungsbedarf bei Dachhaut, Dachrinnen und Fallrohren (Urteil des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 26.01.2010 4 K 877/04, EFG 2010, 1014).

Im Streitfall ging es um Bauschäden, die in ihrem Ausmaß wesentlich geringer und insoweit mit verhältnismäßig geringem Aufwand zu beseitigen waren. Die Feuchtigkeitsschäden beschränkten sich auf geringfügige Teilbereiche, im Haus X-Straße auf

einige Räume im Keller und die Garage sowie auf die Holzverschalung unter den Dachsparren, im Haus Y-Straße auf eine bestimmte Stelle im Keller. In den Wohnräumen gab es an keiner Stelle irgendwelche Feuchtigkeitsschäden bzw. erkennbare Ansätze zur Schimmelbildung. Die Bausubstanz war bei beiden Häusern insgesamt in Ordnung. Die üblichen Gebäudeausstattungssteile (Türen, Fenster, Innenputz, Estrich, Treppen) sowie die notwendigen Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen waren vorhanden und auch gebrauchsfähig. Insgesamt gesehen entspricht der Streitfall eher dem Sachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 23.04.1992 II R 19/89 (BFH/NV 1993, 84) zugrunde lag. Hier hat der BFH einen räumlich abgrenzbaren Wasserschaden für die Benutzbarkeit der betreffenden Wohnung als nicht maßgeblich angesehen.

c) Die von den Klägern erhobenen Einwände vermögen an der Gesamtbeurteilung des Streitfalles nichts zu ändern. Denn sie sind mit den vom Senat aufgestellten Rechtsgrundsätzen und den dazu getroffenen Tatsachenfeststellungen nicht zu vereinbaren.

Unbegründet ist zunächst das Vorbringen der Kläger, es komme allein darauf an, ob das betroffene Gebäude zum Besteuerungszeitpunkt benutzbar sei oder nicht, demgegenüber sei die Frage, ob das Gebäude später wieder einer Nutzung zugeführt werden könne, völlig unerheblich. Wie oben dargelegt, ist eine rein stichtagsbezogene Betrachtung mit dem Gesetz aus verschiedenen Gründen nicht vereinbar. Dem Gesetz gerecht wird vielmehr nur eine Betrachtungsweise, die das Merkmal „auf Dauer“ angemessen berücksichtigt.

Nicht erheblich ist der weitere Einwand der Kläger, die Grundstückskäufer hätten die Gebäude erst in einen bewohnbaren Zustand bringen müssen und hätten deswegen im Vergleich zu den Gegebenheiten des Grundstücksmarktes auch einen wesentlich niedrigeren Kaufpreis bezahlt. Entscheidend ist hier jedoch der Umstand, dass die Grundstückskäufer jeweils einen Kaufpreis gezahlt haben, der erheblich über dem Wert des Grund und Bodens gelegen hat. Dies ergibt sich aus folgendem:

(1) Grundstück X-Straße: Laut Antrag der Kläger soll der Grundbesitzwert für das Grundstück 70.000,00 € betragen. Nach der Aussage des Zeugen K hätte das Grund-

stück (mit einem tatsächlichen Verkehrswert von 190.000,00 €) in einem normalen Bauzustand für einen Preis zwischen 240.000,00 € bis 260.000,00 € verkauft werden können. Tatsächlich betrug der Kaufpreis immerhin 165.000,00 €.

(2) Grundstück Y-Straße: Laut Antrag der Kläger soll der Grundbesitzwert für das Grundstück 91.500,00 € betragen. Nach der Aussage des Zeugen F hätte das Grundstück (mit einem tatsächlichen Verkehrswert von 235.000,00 €) in einem normalen Bauzustand für einen Preis von 335.000,00 € verkauft werden können. Tatsächlich betrug der Kaufpreis immerhin 230.000,00 €.

2. Der Senat hat es für sachdienlich erachtet, über die streitigen Rechts- und Sachfragen gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vorab durch Zwischenurteil zu entscheiden. Die Kostenentscheidung war insoweit dem Endurteil vorzubehalten (vgl. hierzu: Stapperfend in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 143 Anm. 2).

3. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. Die hier behandelten Rechtsfragen sind klärungsbedürftig, weil hierzu – wie oben unter Abschn. 1 dargelegt – noch keine abschließende Entscheidung des BFH vorliegt (vgl. zur Revisionszulassung in solchen Fällen: Ruban in Gräber, a.a.O., § 115 Anm. 28).