

# Urteil vom 26. August 2020, II R 6/19

## Einheitsbewertung indifferenter Räume

ECLI:DE:BFH:2020:U.260820.IIR6.19.0

BFH II. Senat

BewG § 9 Abs 2, BewG § 22 Abs 2, BewG § 30, BewG § 75 Abs 5 S 4, BewG § 76 Abs 1 Nr 4, BewG § 79 Abs 1 S 1, BewG § 79 Abs 2 S 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 05. September 2018, Az: 1 K 307/16

## Leitsätze

Räume in einem Einfamilienhaus, die nach Art, Lage und Ausstattung in gleicher Weise für Wohn- wie für Geschäftszwecke verwendet werden können (indifferente Räume), sind als Wohnraum zu bewerten.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 06.09.2018 - 1 K 307/16 aufgehoben.

Der Bescheid vom 20.11.2014 über den Einheitswert (Wertfortschreibung) auf den 01.01.2010 für das Grundstück A-Straße in B in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.10.2016 wird dahin geändert, dass der Einheitswert auf 68.410 € herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 70 % und der Beklagte zu 30 % zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eigentümer eines 1977 errichteten und ursprünglich als Einfamilienhaus konzipierten Hauses. Das Erdgeschoss ist zu fremden Wohnzwecken vermietet. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte zuletzt auf den 01.01.2008 eine Zurechnungsfortschreibung nach § 22 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) auf die Kläger vorgenommen. Die bisher festgestellte Grundstücksart "Einfamilienhaus" sowie der gegenüber einer Rechtsvorgängerin festgestellte Einheitswert von 71.400 DM (nunmehr 36.506 €), waren unverändert geblieben. Um 2004/2005 wurde das Dachgeschoss ausgebaut und ist seither sowohl zu Wohnzwecken als auch zu gewerblichen Zwecken nutzbar. Seit dem 01.07.2007 ist es als Büro an eine GmbH vermietet, deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Kläger ist.
- 2 Nachdem das FA davon im Jahre 2014 erfahren hatte, stellte es mit Bescheid vom 20.11.2014 --Wertfortschreibung-- den Einheitswert auf den 01.01.2010 mit 71.631 € (140.100 DM) fest. Dabei hatte es für das Erdgeschoss einen Mietzins von 3,60 DM/m<sup>2</sup> (Wohnräume), für das Dachgeschoss einen Mietzins von 5,25 DM/m<sup>2</sup> (gewerbliche Nutzung) angesetzt. Diese Zahlen waren den beim FA geführten Mietspiegeln entnommen, die das FA im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens vorlegte.
- 3 Mit Einspruch und Klage begehrt die Kläger die Bewertung des Dachgeschosses mit dem für Wohnräume maßgebenden Mietzins von 3,60 DM/m<sup>2</sup> pro Monat. Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens machte das FA geltend, dass in diesem Fall für das Dachgeschoss nach dem Mietspiegel wegen des nach 1980 stattgefundenen

Ausbau ein Mietzins von 4,45 DM/m<sup>2</sup> pro Monat, für die untere Wohnung statt 3,60 DM/m<sup>2</sup> pro Monat richtigerweise ein Mietzins von 3,80 DM/m<sup>2</sup> pro Monat anzusetzen sei.

- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Die Artfeststellung "Einfamilienhaus" sei bestandskräftig und korrekt. Die Wertfeststellung für die hier vorliegenden baulich indifferenten Räume, die nach Anlage und Ausstattung sowohl für (frei-)berufliche bzw. gewerbliche Zwecke als auch für Wohnzwecke verwendet werden können, tatsächlich zu geschäftlichen oder gewerblichen Zwecken benutzt werden und vom Wohnbereich in ausreichender Weise getrennt sind, sei nach § 79 Abs. 1 Satz 1 BewG nach der tatsächlichen Nutzung vorzunehmen. Die Verböserung durch Ansatz der eigentlich zutreffenden 3,80 DM/m<sup>2</sup> für das Erdgeschoss finde nicht statt.
- 5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger sinngemäß eine Verletzung von § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG i.V.m. § 75 Abs. 5 Satz 4 BewG. Die festgestellte Grundstücksart "Einfamilienhaus" genieße auch bei gewerblicher Mitbenutzung Vorrang. Die konkrete Nutzung sei allenfalls ein Indikator. Da jede Wohnung ohne Baumaßnahmen als Büro genutzt werden könne, sei jede Wohnung "indifferent". Auf die bewegliche Möblierung könne es nicht ankommen. Der Ausbau des Dachgeschosses habe nach äußerem und innerem Erscheinungsbild eine Wohnung geschaffen. Die Preisbildung bei Verkauf und Vermietung orientiere sich wegen der Lage in einem Wohngebiet zwangsläufig am Wohnungsmarkt.
- 6 Nachdem die Kläger im Revisionsverfahren zunächst keinen ausdrücklichen Antrag gestellt, sondern auf das FG-Urteil und das Sitzungsprotokoll verwiesen hatten, haben sie in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Bescheid vom 20.11.2014 über den Einheitswert (Wertfortschreibung) auf den 01.01.2010 für das Grundstück A-Straße in B in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.10.2016 dahin zu ändern, dass der Einheitswert auf 60.875 € herabgesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das FA hat das Fehlen eines ausdrücklichen Antrags beanstandet.
- 9 In der Sache richte sich die Bewertung nicht nach der Grundstücksart, sondern der üblichen (Jahresroh-)Miete, für die der Mietspiegel der Stadt B nach der tatsächlichen Nutzung und nicht der baulichen Gestaltung differenziere. Ändere sich die Nutzung, sei eine Art- und Wertfortschreibung vorzunehmen. Die vorliegende Artfeststellung "Einfamilienhaus" habe nur stattfinden können, weil das Dachgeschoss nicht als Wohnraum genutzt worden sei. Andernfalls hätte die Artfeststellung "Zweifamilienhaus" getroffen werden müssen. Die Überlegungen der Kläger zu Verkauf oder Neuvermietung betreffen den gemeinen Wert nach § 9 Abs. 2 BewG, nicht die typisierte Bewertung.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist nicht wegen des zunächst fehlenden Antrags unzulässig.
- 11 1. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) muss die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge). Auf einen förmlichen Revisionsantrag kann aber sogar ganz verzichtet werden, wenn sich aus der Revisionsbegründung das Begehren des Revisionsklägers unzweifelhaft ergibt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.10.2015 - IV R 7/13, BFHE 251, 335, BStBl II 2016, 219, Rz 17, und vom 21.06.2016 - X R 44/14, BFHE 254, 545, BFH/NV 2016, 1791, Rz 14).
- 12 2. So verhielt es sich im Streitfall. Zum einen hatten die Kläger im Rahmen der Revisionsbegründung auf das FG-Urteil sowie das dortige Sitzungsprotokoll Bezug genommen. Dort hatten sie den Antrag gestellt, den Einheitswert auf einen bestimmten Betrag herabzusetzen. Der Revisionsbegründung ist zu entnehmen, dass sie dieses Begehren weiterverfolgen. Schon dies wäre ausreichend. Zum anderen hatten die Kläger mit der Revisionsbegründung deutlich gemacht, inwiefern sie den Einheitswertbescheid --Wertfeststellung-- für rechtswidrig erachten, soweit der Bewertung nämlich die Mietspiegelwerte für gewerbliche Nutzung statt Wohnnutzung zugrunde gelegt worden sind. Auch dies wäre für sich genommen ausreichend, das Revisionsbegehren zu spezifizieren.

III.

- 13 Die Revision ist begründet. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO) und setzt

den Einheitswert herab. Die streitbefangenen Räume sind mit der Jahresrohmiete für Wohnraum zu bewerten, die jedoch höher anzusetzen ist als es dem Begehren des Klägers entspricht. Zudem ist im Wege der Saldierung die Jahresrohmiete für die im Erdgeschoss belegenen Räume zu erhöhen.

- 14** 1. Der Einheitswert ist vorliegend nach dem BewG im Ertragswertverfahren nach der mit Hilfe des Mietspiegels des FA geschätzten Jahresrohmiete zu ermitteln. Die Vorschriften über die Einheitsbewertung dürfen nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14 u.a. (BVerfGE 148, 147) weiter angewandt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2019 - II R 15/16, BFHE 266, 57, BFH/NV 2020, 121, Rz 16).
- 15** a) Die Liegenschaft ist als Einfamilienhaus im Ertragswertverfahren zu bewerten.
- 16** aa) Die Bewertung bebauter Grundstücke erfolgt abhängig von der Grundstücksart (§ 75 BewG) nach Maßgabe des § 76 BewG. Einfamilienhäuser i.S. des § 75 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 5 BewG werden nach § 76 Abs. 1 Nr. 4 BewG vorbehaltlich des im Streitfall nicht einschlägigen § 76 Abs. 3 BewG im Ertragswertverfahren (§§ 78 bis 82 BewG) bewertet. Im Ertragswertverfahren umfasst der Grundstückswert nach § 78 Satz 1 BewG den Bodenwert, den Gebäudewert und den Wert der Außenanlagen und ergibt sich nach § 78 Satz 2 BewG durch Anwendung eines Vervielfältigers (§ 80 BewG) auf die Jahresrohmiete (§ 79 BewG) unter Berücksichtigung der §§ 81 und 82 BewG. Es handelt sich um ein vereinfachtes, typisiertes Verfahren (vgl. BFH-Urteil vom 19.09.2018 - II R 20/15, BFH/NV 2019, 193, Rz 19).
- 17** bb) Für die Bewertung als Einfamilienhaus ist im Streitfall nicht entscheidend, ob die entsprechende Artfeststellung zutreffend ist, denn sie ist bestandskräftig, die Bewertung auf dieser Grundlage möglich. Die --unstreitig-- teilweise gewerbliche Nutzung einer als Einfamilienhaus bewerteten wirtschaftlichen Einheit ist in § 75 Abs. 5 Satz 4 BewG ausdrücklich vorgesehen.
- 18** b) Die maßgebliche Jahresrohmiete richtet sich gemäß § 79 Abs. 1 BewG nach der für das Grundstück aufgrund vertraglicher Vereinbarungen im Hauptfeststellungszeitpunkt gezahlten tatsächlichen Miete. Diese Vorgabe ist nur auf Grundstücke anwendbar, die im Hauptfeststellungszeitpunkt am 01.01.1964 bereits vermietet waren. Fehlt es daran, bestimmt sich die Jahresrohmiete gemäß § 79 Abs. 2 BewG nach der üblichen Miete. Diese ist nach § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG in Anlehnung an die Jahresrohmiete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Auch bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen bleiben nach §§ 27, 79 Abs. 5 BewG die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zum 01.01.1964 maßgeblich (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 193, Rz 20; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.05.2019 - II R 22/17, BFH/NV 2019, 1064, Rz 15). Bei Gebäuden, die erst nach dem 01.01.1964 errichtet wurden, ist in entsprechender Anwendung von § 79 Abs. 2 BewG im Wege der Schätzung die hypothetische Miete zu ermitteln, die am Hauptfeststellungszeitpunkt für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt worden wäre (vgl. Vorlagebeschluss des BFH vom 22.10.2014 - II R 16/13, BFHE 247, 150, BStBl II 2014, 957, Rz 67, 69).
- 19** c) Zur Ermittlung der üblichen Miete ziehen die Finanzbehörden überwiegend Mietspiegel heran, die auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 aufgestellt sind und nach den Eigenschaften des Mietobjekts differenzieren. Dies ist eine zulässige Methode zur Schätzung der üblichen Miete i.S. des § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG, wenn eine Schätzung mangels ausreichender Vergleichsobjekte am 01.01.1964 nicht möglich ist und die Mietspiegel die Kriterien des § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG (u.a. Art, Lage und Ausstattung) ausreichend abbilden (vgl. dazu näher BFH-Urteile in BFH/NV 2019, 193, Rz 21, 22, und in BFH/NV 2019, 1064, Rz 16).
- 20** 2. Ist ein Einfamilienhaus im Ertragswertverfahren im Wege der Schätzung mit Hilfe der üblichen Jahresrohmiete i.S. des § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG zu bewerten, so ist für solche Räume, die nach Art, Lage und Ausstattung in gleicher Weise für Wohn- wie für Geschäftszwecke verwendet werden können (indifferente Räume), die übliche Jahresrohmiete für Wohnraum anzusetzen. Auf die tatsächliche Nutzung zum Wertfeststellungszeitpunkt kommt es insoweit nicht an. Das gilt jedenfalls für solche Räume, die im Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 noch nicht genutzt werden konnten, weil sie noch nicht existierten.
- 21** a) § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG knüpft weder ausdrücklich noch inzident an die aktuelle, tatsächliche Nutzung an. Maßgebend sind nach dieser Vorschrift allein "Art, Lage und Ausstattung" der betreffenden Räume. Indifferente Räume zeichnen sich gerade dadurch aus, dass sie nach Art, Lage und Ausstattung zu Wohn- wie gewerblichen Zwecken genutzt werden können. Die mit Hilfe von § 42 der Zweiten Berechnungsverordnung zu beantwortende Frage, welche Räume in die Wohnfläche einer Wohnung einzubeziehen sind (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28.01.1987 - II R 234/81, BFH/NV 1988, 351), betrifft den Umfang der anzusetzenden Flächen und nicht deren Zuordnung.

- 22** b) Es wäre ein Widerspruch zu der in §§ 27, 79 Abs. 5 BewG angeordneten Anknüpfung an die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zum 01.01.1964, wenn im Rahmen einer schätzweisen Wertermittlung über § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG bei ambivalenten Nutzungsmöglichkeiten die aktuelle, tatsächliche Nutzung von entscheidender Bedeutung wäre. Wurde ein Gebäude erst nach 1964 errichtet, beruht die Bewertung auf der hypothetischen Miete des Jahres 1964. Eine hypothetische Miete auf den 01.01.1964 kann aber nicht von einer tatsächlichen Nutzung im 21. Jahrhundert abhängen, wenn die nämlichen Räume ebenso gut anders genutzt werden könnten. Die Frage, wie indifferente Räume im Jahre 1964 genutzt worden wären, wenn sie im Jahre 1964 bereits existiert hätten, lässt sich durch einen Rückbezug nicht sinnvoll beantworten.
- 23** c) Indifferente Räume sind in solchen Fällen so zu bewerten wie die zu bewertende wirtschaftliche Einheit insgesamt. Das Einfamilienhaus der Kläger ist durch die Wohnnutzung geprägt. Das FA weist zwar zu Recht darauf hin, dass die hier streitige Wertfeststellung von der Artfeststellung "Einfamilienhaus" zu unterscheiden ist. Treten aber im Rahmen der Wertfeststellung für einzelne Räume Zuordnungsschwierigkeiten auf, ist es gerechtfertigt, diese an dem Grundmodell der jeweiligen Grundstücksart teilhaben zu lassen.
- 24** Beurteilt man dies abweichend, könnte sich die zutreffende Wertfeststellung indifferenter Räume bereits durch geringfügige Variationen von Möblierung und Nutzerverhalten auch in schneller Folge ändern. Dies wäre für einen außenstehenden Dritten nicht erkennbar und schüfe ein strukturelles Vollzugsdefizit. Das gilt erst recht, als sich dieses Problem nicht erst im Falle abgeschlossener Einheiten wie im Streitfall, sondern auch bereits im Falle gewerblich genutzter Arbeitszimmer stellt.
- 25** d) Vor diesem Hintergrund ist es unerheblich, dass der maßgebende Mietspiegel der Stadt B nach der tatsächlichen Nutzung und nicht der baulichen Gestaltung differenziert. Eine tatsächliche Nutzung zum 01.01.1964 gibt es nicht. Da es stattdessen auf die hypothetischen Verhältnisse des 01.01.1964 ankommt, ist folgerichtig auf die Mietzinsen der hypothetischen Nutzung abzustellen. Die hypothetische Nutzung ist nach Maßgabe des Vorstehenden die Wohnnutzung.
- 26** 3. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist und sich die Entscheidung auch nicht im Ergebnis als richtig erweist. Der Senat kann abschließend entscheiden, da alle erforderlichen Feststellungen vorliegen. Die Räume im Dachgeschoss sind als Wohnraum zu bewerten. Es handelt sich nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG um indifferente Räume in einem Einfamilienhaus. Den Berechnungen der Kläger ist allerdings der Höhe nach nicht vollständig zu folgen, worauf das FA zu Recht hingewiesen hat. Es errechnet sich zutreffend ein Wert von 68.410 €.
- 27** a) Zum einen ist nach dem Mietspiegel des FA, dessen Geltungsanspruch die Kläger grundsätzlich nicht beanstanden, für die Dachgeschossräume aufgrund des nachträglich erfolgten Ausbaus ein Mietzins von 4,45 DM/m<sup>2</sup> pro Monat (statt beantragt 3,60 m<sup>2</sup> pro Monat). Zum anderen ist für die Räume im Erdgeschoss ein Mietzins von 3,80 DM/m<sup>2</sup> pro Monat (statt bisher 3,60 DM/m<sup>2</sup> pro Monat) anzusetzen. Der bisherige Ansatz ist ersichtlich ein Schreibfehler. Das Verböserungsverbot steht dem nicht entgegen, da der Wertansatz für die Dachgeschossräume zugunsten der Kläger geändert wird. Im Umfang dieser Änderung darf der Wertansatz für die Erdgeschossräume nach § 177 Abs. 2 der Abgabenordnung korrigiert werden.

- 28** b) Im Einzelnen ergibt sich folgende Berechnung:

Erdgeschoss	145 m <sup>2</sup> * 3,80 DM/m <sup>2</sup> Mietzins pro Monat
	* 12 = 6.612 DM
	abzüglich außergewöhnliche Grundsteuerbelastung
	5 % (331 DM) [= 6.281 DM]
	= 74.115 DM
Dachgeschoss	95 m <sup>2</sup> * 4,45 DM/m <sup>2</sup> Mietzins pro Monat
	* 12 = 5.073 DM

abzüglich außergewöhnliche Grundsteuerbelastung

5 % (254 DM) [= 4.819 DM]

\* Vervielfältiger 11,8 (Anl. 7 Abschn. A BewG)

= 56.864 DM

Garage 2.832 DM

Grundstückswert 133.811 DM

**29** Dieser führt nach Maßgabe der Rundungs- und Umrechnungsvorschrift des § 30 BewG zu einem Einheitswert von 133.800 DM bzw. 68.410 €.

**30** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)