

Urteil vom 06. July 2011, II R 35/10

Bewertung eines besonders gestalteten und ausgestatteten Mietwohngrundstücks im Sachwertverfahren

BFH II. Senat

BewG § 75, BewG § 76 Abs 3 Nr 1, BewG § 78 S 2, BewG § 79 Abs 2 S 2, BewG § 80, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. April 2010, Az: 3 K 2015/04 B

Leitsätze

NV: Ein Mietwohngrundstück ist im Sachwertverfahren zu bewerten, wenn es zum Hauptfeststellungszeitpunkt keine hinreichende Zahl vermieteter Objekte gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung gegeben hat.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war am Bewertungsstichtag (1. Januar 1997) Eigentümer eines ... qm großen Grundstücks an einem See in X. Hiervon entfielen ... qm auf die Landfläche und der Rest auf einen Anteil am See.
- 2 Das Grundstück ist mit einem im Jahr 1996 fertig gestellten Wohngebäude bebaut, das über ein Erdgeschoss, ein Obergeschoss und ein ausgebauten Dachgeschoss sowie zwei Untergeschosse verfügt und einen kreuzförmigen Grundriss hat.
- 3 Im Erdgeschoss befinden sich u.a. ein Teil der "Hauptwohnung" mit einem Wohnraum (... qm), einem Herren-/Bibliothekszimmer (... qm), einem Esszimmer (... qm), einer Küche (... qm), einer Anrichte (... qm), einer Eingangshalle (... qm) und einem Windfang, in den die Haupteingangstür des Gebäudes führt, sowie eine ... qm große "Einliegerwohnung", die aus einem Wohnraum, einem Schlafraum, einer Küche, einem Bad mit WC und einem Flur besteht.
- 4 Vom Windfang aus führen Zugänge in die Eingangshalle, in ein ebenfalls im Erdgeschoss gelegenes "Besucherzimmer" mit WC und in das Treppenhaus, das zusätzlich über eine eigene Eingangstür vom Freien verfügt, alle Geschosse des Hauses miteinander verbindet und auch den Zugang zur "Einliegerwohnung" bildet. Von der Eingangshalle aus erreicht man das Wohnzimmer, die Anrichte und ebenfalls das Treppenhaus. Auf der dem Treppenhaus gegenüberliegenden Seite der Eingangshalle befindet sich ein Personenaufzug, der vom ersten Untergeschoss bis zum Dachgeschoss führt. Dem Wohnzimmer nach Süden zur Seeseite vorgelagert ist eine ... qm große Terrasse. Der Eingangs-/Vorfahrtsbereich ist mit einer von vier Säulen getragenen acht Meter hohen Überdachung versehen.
- 5 Im ersten Obergeschoss befinden sich zwei spiegelbildlich gegenüber angeordnete Raumeinheiten mit jeweils ... qm Wohnfläche. Sie bestehen jeweils aus Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche, Bad, WC, Umkleieraum und Flur und sind über einen Vorraum sowohl vom Treppenhaus als auch vom Aufzug aus zugänglich. Die beiden Wohnzimmer grenzen aneinander an und sind durch eine Leichtbauwand getrennt, in die nach den vorliegenden Plänen eine Doppelschiebetür eingebaut ist. Von den Wohnzimmern führen Türen auf eine seeseitig vorgelagerte Loggia. Im nördlichen, straßenseitigen Gebäudevorsprung befindet sich ein Gästeappartement mit (...) qm Fläche, das aus einem Zimmer, einem Bad und einer Garderobe besteht und vom Treppenhaus aus zugänglich ist.
- 6 Im Dachgeschoss befinden sich der "Hauptwohnung" im Erdgeschoss zugeordnete Räumlichkeiten, und zwar u.a. ein Wohn-/ Hobbyraum (... qm), ein Umkleidezimmer (... qm), ein Schlafzimmer (... qm), ein Bad mit WC (... qm), ein weiteres WC, ein Wintergarten (... qm), ein Vorraum (... qm), ein Abstellraum sowie Terrassen vor dem Vorraum und dem Wintergarten.
- 7 Das erste Untergeschoss unterkellert sowohl das Wohnhaus als auch den straßenseitigen Vorplatz und umfasst eine

Nutzfläche von ... qm. Unter dem Wohnhaus befinden sich u.a. ein Schwimmbad mit einer Wasserfläche von ... qm, ein Whirlpool, ein Fitness- und ein Ruheraum, eine Trockensauna, ein Dampfbad, ein Tauchbecken, ein Solarium, WCs und Duschen, eine Personalküche mit Garderobe und Bad, ein Wirtschaftsraum mit Waschküche, mehrere Vorrats- und Lagerräume, u.a. je einer für Rotwein und Weißwein, und weitere Räume. Da das Grundstück zum See hin abfällt, ist das Schwimmbad zur Seeseite hin ebenerdig. Dort befinden sich große Schiebetüren aus Glas und vorgelagert eine Terrasse, die über zwei symmetrisch angeordnete Freitreppen mit der Terrasse auf der Erdgeschossesebene verbunden ist. Am Seeufer befindet sich ein Bootsanlegesteg.

- 8** Unterhalb des Vorplatzes ist eine stützenlos ausgeführte, mit der Hausunterkellerung durch eine Schleuse verbundene Tiefgarage mit ... PKW-Stellplätzen und einer Grundfläche von ... qm. Über eine in der Mitte der Decke angeordnete Glaspyramide sowie über seitliche, bodentiefe Fensterbänder mit davor liegenden Kellerfensterschächten erhält die Tiefgarage Tageslicht.
- 9** Die Fahrzeuge gelangen durch einen Lastenaufzug, der oberirdisch in einem gläsernen Aufzugsgebäude untergebracht ist, in die Tiefgarage. Diesem Gebäude gegenüber auf der anderen Seite der Glaspyramide befindet sich ein der Form und Größe nach dem Aufzugsgebäude entsprechendes Gebäude, in dem eine Autowaschanlage eingerichtet ist. Die Fläche oberhalb der Tiefgaragendecke, die vollständig mit Erde überdeckt und mit Granitplatten belegt ist, wird als Skulpturengarten genutzt.
- 10** Im zweiten Untergeschoss, das das erste Untergeschoss nur teilweise unterkellert, befinden sich im Wesentlichen technische Anlagen, wie die Heizung, die Lüftungszentrale der Küchen und Bäder, der Gasanschlussraum, die Schwimmbadtechnik, eine Hebeanlage und die Regeltechnik. Außerdem nimmt das im ersten Untergeschoss gelegene Schwimmbecken einen Teil des Raumes des zweiten Untergeschosses ein.
- 11** Insgesamt umfasst das Gebäude Wohnflächen von über 1000 qm, Nutzflächen von rd. 700 qm, Funktionsflächen von rd. 300 qm und Verkehrsflächen von rd. 600 qm. Der umbaute Raum beträgt über 10.000 cbm.
- 12** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte durch Wert- und Artfortschreibungsbescheid vom 29. Dezember 1998 auf den 1. Januar 1997 die Grundstücksart Mietwohngrundstück und einen Einheitswert von ... DM fest. Das FA bewertete das Grundstück im Sachwertverfahren. Als Wert des Grund und Bodens setzte es ... DM (... qm x 45 DM/qm), als Gebäudewert ... DM und als Wert der Außenanlagen ... DM an. Auf den sich daraus ergebenden Gesamtwert (Ausgangswert) von ... DM wandte das FA die Wertzahl 80 an. Dies führte zu einem Grundstückswert (Einheitswert) von abgerundet ... DM.
- 13** Im Einzelnen bewertete das FA das Wohngebäude einschließlich der beiden Untergeschosse mit Ausnahme der Tiefgarage ausgehend von einem umbauten Raum von ... cbm mit einem Raummeterpreis von 184 DM/cbm. Das FA ordnete dabei gemäß Anlage 13 zu Abschn. 38 der Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) zwei Merkmale der Kategorie "mittel" (Raummeterpreis 100 DM), ein Merkmal der Kategorie "gut" (Raummeterpreis 140 DM), acht Merkmale der Kategorie "sehr gut" (Raummeterpreis 180 DM) und sieben Merkmale der Kategorie "aufwendig" (Raummeterpreis 220 DM) zu. Der hieraus errechnete Gesamtwert von 3.320 DM ergab nach der Division durch die Anzahl der Merkmale (18) abgerundet einen Raummeterpreis von 184 DM.
- 14** Für besondere Ausstattungen des Gebäudes nahm das FA darüber hinaus Zuschläge in Höhe von insgesamt ... DM vor, und zwar für die wasserdruckhaltende Kellerabdichtung (sog. weiße Wanne), das Schwimmbad, sieben Kamine und den Personenaufzug. Die ... qm große Überdachung des Haupteingangs des Gebäudes bewertete das FA mit ... DM.
- 15** Den vor dem Gebäude liegenden Kellerbereich, in dem sich insbesondere die Tiefgarage befindet, bewertete das FA wie das Wohngebäude mit einem Raummeterpreis von 184 DM und nahm insoweit Zuschläge in Höhe von insgesamt ... DM für die "weiße Wanne" und die ... qm große Lichtkuppel ("Glaspyramide") vor. Das PKW-Aufzugsgebäude einschließlich der Technikräume im ersten Untergeschoss sowie das Autowaschhaus bewertete das FA jeweils mit Raummeterpreisen von 60 DM. Beim unterkellerten Aufzugsgebäude setzte das FA zudem Zuschläge für die "weiße Wanne" und den Lastenaufzug in Höhe von insgesamt ... DM an.
- 16** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der der Kläger eine Bewertung des Grundstücks im Ertragswertverfahren und eine Herabsetzung des Einheitswerts auf ... DM, hilfsweise unter Beibehaltung der Bewertung im Sachwertverfahren auf ... DM begehrt hatte, durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1978 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die Voraussetzungen, unter denen Mietwohngrundstücke nicht wie im Regelfall im Ertragswertverfahren, sondern im Sachwertverfahren zu bewerten

seien, seien erfüllt. Für das zu bewertende Grundstück könne weder eine Jahresrohmiete ermittelt noch die übliche Miete geschätzt werden. Es handle sich um ein ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken des Klägers und seiner Familie genutztes Grundstück, bei dem es nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbare, in derselben Region liegende vermietete Objekte zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 (§ 21 Abs. 2 Satz 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--) nicht gegeben habe. Die Unterschiede zu den üblicherweise als Mietwohngrundstücken bewerteten, im Hauptfeststellungszeitpunkt vorhandenen Objekten seien derart gravierend, dass es nicht möglich sei, die übliche Miete zu schätzen. Die übliche Miete könne insbesondere nicht aus dem Mietspiegel für im Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 vorhandene Mietwohngrundstücke abgeleitet werden. Auch eine Rückrechnung der aktuellen Miete für eine vom Kläger benannte Maisonettewohnung in einem Gebäude in vergleichbarer Lage auf den Hauptfeststellungszeitpunkt scheide aus.

- 17** Das FA habe den Sachwert auch der Höhe nach zutreffend ermittelt. Es sei sachgerecht, zur Schätzung der zutreffenden Raummeterpreise für die Bewertung auf die Hilfsmittel zurückzugreifen, die insbesondere der Richtliniengeber für die Bewertung anderer Arten von Grundstücken im Sachwertverfahren, also vornehmlich der Ein- und Zweifamilienhäuser, Geschäftsgrundstücke und sonstigen bebauten Grundstücke zur Verfügung gestellt habe. Dass es keine den Anlagen 13, 14, 15 und 16 zu Abschn. 38 BewRGr entsprechenden speziellen Zusammenstellungen für die Bewertung von Mietwohngrundstücken im Sachwertverfahren gebe, beruhe darauf, dass diese Grundstücksart nur in seltenen Ausnahmefällen nicht im Ertragswert-, sondern im Sachwertverfahren bewertet werde. Es erscheine sachgerecht und naheliegend, bei der Ermittlung des zutreffenden Raummeterpreises von Mietwohngrundstücken in diesen Ausnahmefällen die Bewertungsansätze für andere Arten von Grundstücken entsprechend anzuwenden, zumal die Baupreisverhältnisse und damit die Gebäudenormalherstellungskosten i.S. des § 85 BewG sich kaum danach unterscheiden dürften, ob ein Gebäude nach seiner Herstellung z.B. als Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhaus genutzt werde. Entscheidend seien die Güte der Bauausführung und die Qualität der für die einzelnen Bauteile und Gewerke verwendeten Materialien; insoweit bestünden keine Bedenken, die für andere Grundstücksarten existierenden Zusammenstellungen, also insbesondere die Anlagen zu Abschn. 38 BewRGr, auch bei der Bewertung von Mietwohngrundstücken anzuwenden.
- 18** Fehler des FA bei der Eingruppierung der verschiedenen Ausstattungsmerkmale des Gebäudes und der Außenanlagen nach den Kriterien der Anlagen 13 und 16 zu Abschn. 38 BewRGr und bei der Bemessung der Zuschläge wegen besonderer Ausstattungsmerkmale seien nicht feststellbar und würden vom Kläger bis auf die Frage der Bewertung der Untergeschosse auch nicht geltend gemacht.
- 19** Der vom FA für den umbauten Raum der Untergeschosse angesetzte Raummeterpreis sei ebenfalls nicht zu beanstanden. Insoweit sei keine eigenständige Bewertung vorzunehmen, sondern der Raummeterpreis für das aufstehende Gebäude anzusetzen, da es sich um den nicht gesondert zu bewertenden Kellerbereich handle. Das Wohngebäude, zu dem die beiden Untergeschosse gehörten, sei zutreffend einheitlich in der Gebäudeklasse 1.224 der Anlage 14 Teil A zu Abschn. 38 BewRGr (mehrgeschossige Massivgebäude mit sehr guter Ausstattung) mit einem Raummeterpreis von 184 DM bewertet worden. Dieser Wertansatz treffe für die beiden Untergeschosse ebenfalls zu. Dies gelte auch für die unter dem Vorplatz des Gebäudes liegende Tiefgarage, die aufgrund ihres unselbständigen Charakters als Keller anzusehen und daher mit dem niedrigsten für das Gebäude anzusetzenden Raummeterpreis zu bewerten sei. Dies ergebe sich aus dem funktionellen und bautechnischen Zusammenhang der Tiefgarage mit dem zu bewertenden Wohngebäude. Die Zufahrt für PKW über das gläserne Lastenaufzugsgebäude liege zwar räumlich getrennt vor dem Wohngebäude, aber noch innerhalb des umfriedeten Grundstücks. Die Tiefgarage könne nur von den Bewohnern des Hauses und nach entsprechender Gestattung von etwaigen Gästen genutzt werden. Die Untergeschossräume überschritten auch nicht den im Jahr 1958 für Keller üblichen Größenrahmen.
- 20** Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 76 BewG. Das Grundstück sei im Ertragswertverfahren zu bewerten. Die dafür maßgebende übliche Miete könne und müsse geschätzt werden, und zwar auf der Grundlage des auf den 1. Januar 1964 aufgestellten Mietspiegels für X. Auf den darin für Wohnungen mit sehr guter baulicher Ausstattung in Mietwohngrundstücken vorgesehenen Mietansatz von 4,50 DM/qm sei ein Zuschlag von 30,4 v.H. vorzunehmen. Dieser Zuschlag ergebe sich, indem man die im Jahr 2003 für eine Maisonnette-Wohnung, die sich in einem dem vorliegend zu bewertenden Grundstück nach Lage und Ausstattung vergleichbaren Objekt befinde, gezahlte Miete von 13,43 DM/qm zu der im Mietspiegel 2003 für X vorgesehenen Höchstmiete von 10,30 €/qm in Beziehung setze. Auf der Grundlage der sich daraus ergebenden Miete von 5,87 DM/qm und einer Wohnfläche von ... qm ergebe sich hieraus eine Jahresmiete von ... DM. Die Monatsmiete je Stellplatz belaufe sich auf 60 DM, die Jahresmiete für die Stellplätze insgesamt somit auf ... DM. Auf die sich hieraus errechnende Gesamtmiete von ... DM sei der in Anlage 13 zum BewG vorgesehene Vervielfältiger von 9,1 anzuwenden, so dass sich nach Abrundung der

festzustellende Einheitswert von ... DM ergebe. Die Rückrechnung der Miete auf den 1. Januar 1964 sei zulässig und geboten, um die Belastungsgleichheit von Grundstücken innerhalb einer Grundstücksart unter Zugrundelegung der Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt zu wahren. Die Anwendung des Sachwertverfahrens führe zu einer gleichheitswidrigen Besteuerung.

- 21** Zur Begründung des Hilfsantrags führt der Kläger aus, bei Anwendung des Sachwertverfahrens sei der umbaute Raum der Untergeschosse nicht mit einem Raummeterpreis von 184 DM, sondern von 60 DM anzusetzen. Es handle sich dabei nicht um übliche Kellerräume, wie sich daraus ergebe, dass der umbaute Raum der Untergeschosse ... cbm betrage und somit größer als der umbaute Raum des Wohnbereichs (... cbm) sei. Anzusetzen seien für den Wohnbereich ... cbm x 184 DM/cbm = ... DM (rechnerisch richtig: ... DM) sowie Zuschläge von ... DM, für das Vordach ... DM, für das Schwimmbad und Nebenräume ... cbm x 60 DM/cbm = ... DM (rechnerisch richtig: ... DM), für die Tiefgarage und das 2. Untergeschoss ... cbm x 60 DM/cbm = ... DM (rechnerisch richtig: ... DM) zuzüglich Zuschlägen von ... DM, für das 1. Glashaus (mit Fahrstuhl und Technikbereich) ... cbm x 60 DM/cbm = ... DM zuzüglich Zuschlägen von ... DM und für das 2. Glashaus ... DM x 60 DM/cbm = ... DM. Der sich hieraus ergebenden Summe von ... DM seien ... DM für den Grund und Boden und ... DM für die Außenanlagen hinzuzurechnen. Bei Anwendung der Wertzahl 80 auf den sich hieraus errechnenden Gesamtwert von ... DM ergebe sich nach Abrundung ein Einheitswert von ... DM.
- 22** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Einheitswertbescheid vom 29. Dezember 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Dezember 2003 dahin zu ändern, dass der Einheitswert auf ... DM, hilfsweise ... DM herabgesetzt wird.
- 23** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 24** Das Grundstück sei zutreffend im Sachwertverfahren bewertet worden. Vergleichsgrundstücke für die Schätzung der üblichen Miete stünden nicht zur Verfügung. Das vom Kläger angeführte Vergleichsobjekt sei erst im Jahr 1989 erbaut worden. Der Mietspiegel für X könne zur Schätzung der Miete nicht herangezogen werden, weil sich das Grundstück des Klägers erheblich von den dem Mietspiegel unterfallenden Grundstücken unterscheide. Eine Benachteiligung hinsichtlich der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern liege nicht vor. Dem Umstand, dass bei gleicher Wohnfläche bei Mehrfamilienhäusern in der Regel größere Verkehrsflächen anfielen, werde bereits durch die Anwendung der Anlage 13 anstatt der Anlage 16 zu den BewRGr Rechnung getragen. Die Anlage 16 (Bauteil-Preistabelle für die im Sachwertverfahren zu bewertenden Einfamilienhäuser und Zweifamilienhäuser) führe bereits bei einer bei sämtlichen Ausstattungsmerkmalen gegebenen lediglich "guten" Ausführung zu einem Raummeterpreis von 194 DM. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens für das Grundstück des Klägers würde hingegen zu einer nicht hinzunehmenden Ungleichbehandlung gegenüber der bereits bei Wohnflächen ab 220 qm grundsätzlich im Sachwertverfahren erfolgenden Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern führen. Der Raummeterpreis von 184 DM sei auch für die Untergeschosse anzusetzen. Bei dem unter dem Wohnhaus befindlichen ersten Untergeschoss handle es sich nicht um einen üblichen, d.h. nicht besonders ausgebauten Keller. Sowohl der Schwimmbad- und Wellnessbereich als auch andere dort befindliche Räume wie Küche und Waschküche wiesen in der Anlage 13 zu den BewRGr berücksichtigte Ausstattungsmerkmale (Wand- und Bodenfliesen, Fenster, Türen, Elektro- und Sanitärinstallation etc.) auf. Mit dem Zuschlag von ... DM (... qm x 1.200 DM/qm) sei lediglich die Schwimmbadtechnik berücksichtigt worden, nicht jedoch die bauliche Ausstattung. Zudem sei zu berücksichtigen, dass das erste Untergeschoss zur Garten- und Seeseite hin ebenerdig sei. Das Glashaus mit dem Rauminhalt von ... cbm enthalte mit dem PKW-Aufzug den oberirdischen Zugang zur Tiefgarage. Es sei nicht sachgerecht, den Raummeterpreis dieses Zubehörhauses auf den Hauptbaukörper zu übertragen.

Entscheidungsgründe

- 25** II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einheitswertfeststellung bejaht.
- 26** 1. Der Anwendbarkeit der Vorschriften über die Einheitsbewertung zum Stichtag 1. Januar 1997 stehen die Bewertungsschwierigkeiten und möglichen Wertverzerrungen, die sich aus dem lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 ergeben, nicht entgegen. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden hat, sind diese Vorschriften jedenfalls für Stichtage bis zum 1. Januar 2007 noch verfassungsgemäß (BFH-Urteile vom 30. Juni 2010 II R 60/08, BFHE 230, 78, BStBl II 2010, 897, und II R 12/09, BFHE 230, 93, BStBl II 2011, 48). Dies gilt auch für die Vorschriften über die Bewertung im Sachwertverfahren (BFH-Urteil in BFHE 230, 78, BStBl II

2010, 897, unter III.1.d und III.2.c). Etwas anderes folgt nicht daraus, dass die im Ertragswertverfahren und im Sachwertverfahren ermittelten Einheitswerte zueinander auch nicht annähernd in einem dem tatsächlichen Wertverhältnis entsprechenden Verhältnis stehen (BFH-Urteil in BFHE 230, 93, BStBl II 2011, 48, unter II.1.d; BFH-Beschluss vom 11. Juni 1986 II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782). Für Stichtage bis zum 1. Januar 2007 verstößt die Anwendung des Sachwertverfahrens unter den im BewG vorgesehenen Voraussetzungen demgemäß noch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG-- (vgl. auch BFH-Urteil vom 17. Mai 1995 II R 22/92, BFHE 177, 502, BStBl II 1995, 577; BFH-Beschluss vom 22. Juli 2005 II B 121/04, BFH/NV 2005, 1979, unter Hinweis auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10. Februar 1987 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, BVerfGE 74, 182, BStBl II 1987, 240; BFH-Beschluss vom 23. August 2007 II B 71/06, BFH/NV 2007, 2247).

- 27** 2. Das FA hat das Grundstück zu Recht im Sachwertverfahren bewertet.
- 28** a) Nach § 76 Abs. 1 Nr. 1 BewG ist der Wert von Mietwohngrundstücken (§ 75 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 BewG) grundsätzlich im Ertragswertverfahren zu ermitteln. Dabei wird der Grundstückswert unter Anwendung eines Vervielfältigers (§ 80 BewG) auf die Jahresrohmiete unter Berücksichtigung der §§ 81 und 82 BewG ermittelt (§ 78 Satz 2 BewG). Die Jahresrohmiete kann dabei für Nachfeststellungszeitpunkte (§ 23 BewG) nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt nicht ermittelt, sondern nur geschätzt werden (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1986 II R 230/81, BFHE 148, 174, BStBl II 1987, 201). Kann die übliche Miete bei einer Nachfeststellung nicht nach § 79 Abs. 2 BewG geschätzt werden, ist nach § 76 Abs. 3 Nr. 2 BewG das Sachwertverfahren anzuwenden.
- 29** Die der Einheitsbewertung im Ertragswertverfahren auf einen Nachfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legende übliche Miete ist gemäß § 79 Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 BewG in Anlehnung an die Jahresrohmiete zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung nach den Wertverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt regelmäßig gezahlt wurde. Maßgebend ist dabei die nach der objektiven Beschaffenheit des Grundstücks und den örtlichen Verhältnissen üblicherweise erzielbare Miete (BFH-Urteil vom 10. August 1984 III R 41/75, BFHE 142, 289, BStBl II 1985, 36).
- 30** Zur Schätzung der üblichen Miete ist nach dem Wortlaut des § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG grundsätzlich von vermieteten Vergleichsobjekten auszugehen. Die Schätzung der üblichen Miete durch unmittelbaren Vergleich setzt indes voraus, dass am Hauptfeststellungszeitpunkt nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbare, vermietete Objekte vorhanden waren. Es kommen dabei nur innerhalb derselben Region gelegene Objekte in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 142, 289, BStBl II 1985, 36).
- 31** Sind solche Objekte nicht oder nicht in hinreichender Zahl vorhanden, können die von den Finanzbehörden der Länder als Hilfsmittel für die Schätzung der üblichen Miete zum Hauptfeststellungszeitpunkt aufgestellten sog. Mietspiegel herangezogen werden. Dem steht nicht entgegen, wenn die Finanzbehörden Spiegelmieten für einzelne Grundstücksarten wie etwa Ein- und Zweifamilienhäuser wegen Fehlens vermieteter Objekte derselben Grundstücksart aus den Spiegelmieten für Wohnungen gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung in Gebäuden anderer Grundstücksarten oder aus entsprechenden Mieten von in derselben Region gelegenen Grundstücken gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung abgeleitet haben (BFH-Urteil in BFHE 142, 289, BStBl II 1985, 36).
- 32** Eine Schätzung der üblichen Miete aufgrund von Spiegelmieten setzt demgemäß entgegen der Ansicht des Klägers voraus, dass diese aus den tatsächlich am Hauptfeststellungszeitpunkt gezahlten Mieten für Wohnungen gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung abgeleitet wurden. Für Objekte, die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den Wohnungen abheben, die bei der Aufstellung des Mietspiegels berücksichtigt wurden, kann danach die übliche Miete nicht durch Vornahme eines Zuschlags auf eine Spiegelmietete geschätzt werden. Dies gilt nicht nur für Ein- und Zweifamilienhäuser, die nach § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG nicht im Ertragswertverfahren, sondern im Sachwertverfahren zu bewerten sind, wenn sie sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach § 76 Abs. 1 BewG zu bewertenden Ein- und Zweifamilienhäusern unterscheiden, sondern auch für Objekte anderer Grundstücksarten.
- 33** Der Regelung des § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG liegt ein allgemeiner Rechtsgedanke zugrunde, und zwar auch im Hinblick auf die in § 80 BewG für das Ertragswertverfahren vorgesehenen Vervielfältiger. Nur wenn es zum Hauptfeststellungszeitpunkt eine hinreichende Zahl vermieteter Objekte gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung gegeben hat, können sich die Verhältnisse der betroffenen Gruppe von Grundstücken auf die gesetzliche Gestaltung des Ertragswertverfahrens, insbesondere die Bestimmung der Vervielfältiger (§ 80 BewG),

ausgewirkt haben. Die Zahl vermieteter Objekte muss deshalb so groß sein, dass die daraus abgeleitete Miete als regelmäßig gezahlte gesichert ist.

- 34** Für Geschäftsgrundstücke hat dies der BFH bereits wiederholt entschieden (BFH-Urteile vom 21. Februar 2002 II R 66/99, BFHE 198, 146, BStBl II 2002, 378, m.w.N., und vom 16. Mai 2007 II R 36/05, BFH/NV 2007, 1827). Für Mietwohngrundstücke kann nichts anderes gelten. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass die Voraussetzungen, unter denen das Sachwertverfahren anzuwenden ist, sowohl für Geschäftsgrundstücke als auch für Mietwohngrundstücke in derselben Vorschrift, nämlich in § 76 Abs. 3 Nr. 2 BewG, geregelt sind, und zum anderen daraus, dass auch bei Mietwohngrundstücken nur in einer größeren Zahl vorhandene und vermietete Objekte gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung bei der Bestimmung der Vervielfältiger (§ 80 BewG i.V.m. Anlage 3 zu § 80 BewG) berücksichtigt werden konnten. Eine Rückrechnung aus nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt tatsächlich erzielten Mieten auf die Wertverhältnisse vom Hauptfeststellungszeitpunkt ist nicht möglich (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2007 II R 5/05, BFHE 218, 396, BStBl II 2008, 384, m.w.N.).
- 35** Diese Auslegung des § 76 Abs. 3 Nr. 2 BewG gewährleistet auch die den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende Gleichbehandlung von Mietwohngrundstücken einerseits und Ein- und Zweifamilienhäusern andererseits. Ein- und Zweifamilienhäuser (§ 75 Abs. 1 Nr. 4 und 5, Abs. 5 und 6 BewG) sind ebenso wie Mietwohngrundstücke gemäß § 76 Abs. 1 Nr. 4 und 5 BewG grundsätzlich im Ertragswertverfahren zu bewerten. Die grundsätzliche Maßgeblichkeit des Ertragswertverfahrens für die Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern ist von der Überlegung getragen, dass es sich bei diesen am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 meist um kleine, einfach ausgestattete Wohngebäude oder serienmäßig hergestellte Häuser handelte, für die sich eine übliche Jahresrohmiere verhältnismäßig unschwer schätzen lässt (BFH-Urteil in BFHE 177, 502, BStBl II 1995, 577).
- 36** Das Sachwertverfahren ist nach § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG bei Ein- und Zweifamilienhäusern anzuwenden, wenn sie sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach § 76 Abs. 1 BewG zu bewertenden Ein- und Zweifamilienhäusern unterscheiden. Diese Regelung ist darin begründet, dass für die unter Verwendung von wertvollem Material erbauten oder außergewöhnlich gestalteten oder ausgestatteten Häuser dieser Art eine übliche Miete nicht geschätzt werden kann, weil sie nur in Ausnahmefällen und vereinzelt vermietet sind; sie sind dazu bestimmt, vom Eigentümer selbst bewohnt zu werden, weil nur er bereit ist, den besonderen Aufwand für die Annehmlichkeit des Wohnens nach seiner Vorstellung zu tragen (BFH-Beschluss in BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782). Der Gesetzgeber geht demnach davon aus, dass die übliche Miete für Ein- und Zweifamilienhäuser, die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach § 76 Abs. 1 BewG zu bewertenden Ein- und Zweifamilienhäusern unterscheiden, nicht gemäß § 79 Abs. 2 BewG dadurch geschätzt werden kann, dass ein Zuschlag auf die für durchschnittliche Ein- und Zweifamilienhäuser gezahlte Miete vorgenommen wird. Vielmehr kann ein Ein- oder Zweifamilienhaus nur dann im Ertragswertverfahren bewertet werden, wenn sich eine übliche Jahresrohmiere verhältnismäßig unschwer schätzen lässt (BFH-Urteil in BFHE 177, 502, BStBl II 1995, 577).
- 37** Eine zur Bewertung im Sachwertverfahren führende besondere Gestaltung oder Ausstattung eines Ein- oder Zweifamilienhauses liegt bereits dann vor, wenn die Wohnfläche eines Einfamilienhauses oder die Wohnfläche einer Wohnung in einem Zweifamilienhaus größer als 220 qm ist (BFH-Urteile vom 12. Februar 1986 II R 192/78, BFHE 146, 96, BStBl II 1986, 320, und in BFHE 177, 502, BStBl II 1995, 577; BFH-Beschlüsse vom 6. Februar 2002 II B 45/01, BFH/NV 2002, 761; vom 30. Januar 2004 II B 105/02, BFH/NV 2004, 763; in BFH/NV 2005, 1979, und in BFH/NV 2007, 2247) oder ein größeres Schwimmbecken vorhanden ist (BFH-Urteile vom 5. März 1986 II R 146/77, BFHE 146, 178, BStBl II 1986, 386 --40 qm großes Schwimmbecken--, und vom 11. November 1998 II R 17/97, BFH/NV 1999, 593).
- 38** b) Die Voraussetzungen für die Anwendung des Sachwertverfahrens sind danach im Streitfall erfüllt. Eine übliche Miete für das Grundstück kann nicht geschätzt werden. Bei dem Objekt handelt es sich nach den vom FG getroffenen Feststellungen, die der Kläger nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat und die auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen und daher nach § 118 Abs. 2 FGO für den BFH verbindlich sind, um ein nach Art, Lage, Gestaltung und Ausstattung einmaliges Objekt zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964. Die zu diesem Zeitpunkt übliche Miete kann demgemäß entgegen der Ansicht des Klägers auch nicht durch einen Zuschlag auf die höchste im Mietspiegel für X für diesen Zeitpunkt ausgewiesene Miete geschätzt werden. Die vom Kläger begehrte Rückrechnung aufgrund der für eine Wohnung in dem von ihm benannten Vergleichsobjekt gezahlten Miete scheidet aus.
- 39** Die Anwendung des Ertragswertverfahrens im Streitfall wäre zudem eine mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht vereinbare Bevorzugung gegenüber der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern. Das

Grundstück des Klägers weist bereits mit der "Hauptwohnung", deren Wohnfläche weit über 220 qm hinausgeht, und dem großen Schwimmbad eine besondere Gestaltung und Ausstattung i.S. des § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG und somit Merkmale auf, die bei einem Ein- oder Zweifamilienhaus zur Bewertung im Sachwertverfahren führen.

- 40** Entgegen der Ansicht des Klägers kann aus der in § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG für Ein- und Zweifamilienhäuser getroffenen Regelung, wonach solche Häuser im Sachwertverfahren zu bewerten sind, wenn sie sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach § 76 Abs. 1 BewG zu bewertenden Ein- und Zweifamilienhäusern unterscheiden, nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass eine vergleichbare besondere Gestaltung oder Ausstattung von Mietwohngrundstücken einer Bewertung im Ertragswertverfahren nicht entgegenstehe. Vielmehr entspricht es dem allgemeinen Gleichheitssatz, wenn Ein- und Zweifamilienhäuser und Mietwohngrundstücke insoweit gleichbehandelt werden.
- 41** Dies gilt insbesondere für Mietwohngrundstücke, die wie das Grundstück des Klägers einen ganz besonderen, einmaligen Charakter haben, tatsächlich nicht vermietet werden und unbeschadet ihrer Bewertung als Mietwohngrundstück nach ihrer Gestaltung einem Ein- oder Zweifamilienhaus entsprechen.
- 42** Das Grundstück des Klägers entspricht nach seiner Gestaltung einem Ein- oder allenfalls Zweifamilienhaus. Es fehlt nämlich an der für das Vorliegen mehrerer Wohnungen erforderlichen nach Lage und Funktion vollständigen Trennung der Wohnbereiche von den gemeinsamen Verkehrsflächen, nämlich dem Treppenhaus und dem Aufzug (vgl. BFH-Urteile vom 5. Oktober 1984 III R 192/83, BFHE 142, 505, BStBl II 1985, 151; vom 26. März 1985 III R 124/84, BFHE 144, 72, BStBl II 1985, 496; vom 16. September 1987 II R 43/85, BFH/NV 1988, 770; vom 13. Mai 1998 II R 32/96, BFH/NV 1998, 1337, und vom 20. September 2000 II R 7/99, BFH/NV 2001, 428; BFH-Beschluss vom 11. November 2004 II B 172/03, BFH/NV 2005, 509). Das Treppenhaus und der Aufzug dienen nicht nur dem Zugang zu den verschiedenen Raumeinheiten, sondern auch der internen Verbindung der zu der "Hauptwohnung" gehörenden Räume im Erdgeschoss und im Dachgeschoss. Zudem sind die beiden spiegelbildlich angeordneten Raumeinheiten im ersten Obergeschoss nicht so gegeneinander abgeschlossen, wie es der Wohnungsbegriff erfordert (vgl. BFH-Urteile in BFHE 142, 505, BStBl II 1985, 151, und vom 5. Dezember 1990 II R 102/87, BFH/NV 1991, 803). Zum einen sind die Wohnräume durch eine Schiebetür verbunden; dies genügt nicht für eine dem bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff entsprechende Trennung der Raumeinheiten (BFH-Urteil vom 8. Februar 1985 III R 62/84, BFHE 142, 567, BStBl II 1985, 319). Zum anderen können von der nicht abgeteilten Loggia beide Wohnungen betreten werden.

...

- 43** 3. Der vom FA festgestellte Einheitswert ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.
- 44** Das FA hat zutreffend für die Untergeschosse denselben Raummeterpreis wie für das oberirdische Wohngebäude angesetzt. Für den Teil des ersten Untergeschosses, der sich unter dem Wohngebäude befindet, folgt dies bereits daraus, dass es sich dabei nicht um übliche, wenig ausgebaute Kellerräume, sondern um ein Schwimmbad und einen Wellnessbereich von beträchtlicher Größe und weitere ausgebaute Räume handelt und daher vom Anfall eines entsprechend hohen Bauaufwands auszugehen ist. Für das zweite Untergeschoss kann nichts anderes gelten, da es teilweise von dem Schwimmbecken eingenommen wird und im Übrigen der Aufnahme technischer Einrichtungen für das Gebäude dient. Ebenfalls zutreffend hat das FA auch die Tiefgarage mit demselben Raummeterpreis wie das Wohngebäude bewertet. Die Tiefgarage ist räumlich durch die Verbindung mit dem ersten Untergeschoss unter dem Wohngebäude und funktionell ausschließlich dem Wohngebäude zugeordnet und im Vergleich zu dem Wohngebäude einschließlich der beiden unter diesem befindlichen Untergeschosse nicht unverhältnismäßig groß. Dies ist entscheidend. Für Tiefgaragen, die zu einem Mietwohngrundstück gehören, kann insoweit nichts anderes gelten wie für Tiefgaragen von Bürogebäuden (zu diesen vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1827).
- 45** Die Tiefgarage kann nicht der Gebäudeklasse 8.6 der Anlage 15 zu Abschn. 38 BewRGr zugerechnet werden. Diese Gebäudeklasse umfasst "Parkhäuser (Tiefgaragen)". Darunter sind nur selbständige Gebäude zu verstehen, die nicht in einem funktionellen oder bautechnischen Zusammenhang mit einem anderen zu bewertenden Gebäude stehen. Dagegen werden die mit einem anderen Gebäude verbundenen Tiefgaragen schon im allgemeinen Sprachgebrauch nicht als Parkhäuser bezeichnet (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1827).