

# Urteil vom 14. Oktober 2020, II R 4/19

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.10.2020 II R 27/18 - Einheitsbewertung eines SB-Markts (Beitrittsgebiet)

ECLI:DE:BFH:2020:U.141020.IIR4.19.0

BFH II. Senat

BewG § 9 Abs 2, BewG § 129, BewG DDR § 10, BewG DDR § 52, BewDV § 3a, BewDV § 32, BewDV § 33, AO § 162, BewRGr Abschn 37, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 11. Dezember 2018, Az: 3 K 3323/15

## Leitsätze

1. Für die Ermittlung der Gebäudenormalherstellungskosten eines SB-Markts im Beitrittsgebiet ist der Raum unterhalb der Traufe voll anzurechnen.
2. Befinden sich unterhalb der Traufe Versorgungsleitungen, die mittels einer abgehängten Decke der Sicht entzogen sind, steht dies der Vollanrechnung nicht entgegen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12.12.2018 - 3 K 3323/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Eigentümerin eines Grundstücks in dem in Art. 3 des Einigungsvertrages (EinigVtr) benannten Gebiet, auf dem im Jahre 1995 ein Gebäude als Lebensmittelmarkt errichtet worden war. Durch im Jahre 2012 fertiggestellte Umbau- und Erweiterungsmaßnahmen, die zu einer Vergrößerung der Kubatur führten, baute sie das Gebäude in einen modernen Selbstbedienungsmarkt (SB-Markt) um.
- 2 Das Dach ist ein Walmdach mit einem Pultdach im Eingangsbereich. Die obere Kante des Ringankers des Gebäudes, die dem oberen Abschluss der Außenmauern in Höhe der Unterkante des Dachaufbaus entspricht, befindet sich in einer Höhe von 4 m ab Bodenplatte. Darunter sind in Höhen zwischen 2,75 m und ca. 3,25 m nicht belastbare und nicht begehbare abgehängte Decken eingezogen. Darüber befinden sich Versorgungseinrichtungen für Licht und Klimatisierung.
- 3 Nach einem Schätzungsbescheid vom 29.09.2014 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 25.11.2015 den Einheitswert --Wertfortschreibung-- für das Geschäftsgrundstück auf den 01.01.2014 in der Weise fest, dass es beim Gebäudewert des Hauptgebäudes das Raumvolumen bis zur Unterkante des Dachaufbaus von 7 736 m<sup>3</sup> zu je 24 DM/m<sup>3</sup> (als Warenhaus mittlerer Ausstattung) ansetzte. Mit der Klage begehrte die Klägerin, nur das Raumvolumen bis zu den abgehängten Decken von 6 507 m<sup>3</sup> anzusetzen. Die weiteren Grundlagen der Bewertung sowie die gesonderte Bewertung einzelner Bauteile stehen nicht im Streit.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Die Vorschriften zur Einheitsbewertung seien nach dem Urteil des

Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14 u.a. (BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531) weiter anwendbar. Danach sei für die Abgrenzung des Dachraums vom übrigen Baukörper die Unterkante des Dachaufbaus (Ringanker) maßgebend. Über § 129 des Bewertungsgesetzes (BewG) i.V.m. den §§ 10, 11 Abs. 1 und 2 und Abs. 3 Satz 2, §§ 50 bis 53 des Bewertungsgesetzes der Deutschen Demokratischen Republik --DDR-- (BewG DDR) i.d.F. vom 18.09.1970 (Gesetzblatt der DDR, Sonderdruck Nr. 674) und § 3a Abs. 1, §§ 32 bis 46 der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV) vom 02.02.1935 (RGBl I 1935, 81) sei gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 RBewDV das Geschäftsgrundstück mit dem gemeinen Wert i.S. des § 10 Abs. 1 BewG DDR zu bewerten. Für die Wertrückrechnung auf den 01.01.1935 böten die gleichlautenden Ländererlasse vom 25.06.1993 zur Bewertung von Warenhausgrundstücken, Einkaufszentren sowie Grundstücken mit Großmärkten, SB-Märkten, Verbrauchermärkten und Messehallen im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 (BStBl I 1993, 528) in der Fassung der Änderung durch die gleichlautenden Ländererlasse vom 16.02.2011 (BStBl I 2011, 283) eine sachgerechte Schätzungsmethode. Nach deren Tz. 4.2.1 sowie der Zeichnung 4 der Anlage 1 (bildliche Erläuterungen der hier maßgeblichen DIN 277 (1934) --abgeleitet--) sei der Raum zwischen abgehängter Decke und der Ebene durch die Auflagepunkte des Dachs kein "nicht ausgebauter Dachraum", sondern gehöre vollumfänglich zur Kubatur. Abschn. 37 Abs. 1 Sätze 3 und 4 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) sei im Beitrittsgebiet nicht anwendbar. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 754 veröffentlicht.

- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von §§ 129 bis 133 BewG i.V.m. §§ 32 Abs. 1 Nr. 2, 33 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 RBewDV und § 10 Abs. 1 BewG DDR, der Tz. 4.2.1 i.V.m. Anlage 1 der gleichlautenden Erlasse in BStBl I 1993, 528, sowie der DIN 277 (Ausgabe 1934) sowie von Abschn. 37 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 BewRGr. Diese Vorschriften verlangten allein nach einem nicht ausgebauten Dachraum, nicht aber danach, dass alle oder nahezu alle den Dachraum umschließenden Flächen Dachflächen sein müssten. Daran fehle es schon bei Satteldächern (zwei senkrechte Mauerflächen zur Umschließung), aber auch bei Pultdächern, namentlich solchen mit trapezförmigem Querschnitt (vier senkrechte Mauerflächen zur Umschließung). Die den gleichlautenden Ländererlassen beigegebenen Zeichnungen seien zum einen zu vergrößernd und zum anderen eine fehlerhafte Interpretation von Abschn. 37 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 BewRGr. Hinsichtlich des fehlenden Ausbaus unterscheide sich der Raum zwischen der abgehängten Decke und der Unterkante der Dachkonstruktion nicht von dem darüber liegenden Dachraum. Ein solcher Dachraum könne nicht Teil eines ausgebauten und unter der abgehängten Decke befindlichen Vollgeschosses sein.
- 6 Die i.S. des Abschn. 37 Abs. 1 Satz 4 BewRGr "unterhalb des Daches aufgehängte (Staub-)decke" müsse notwendig unter der Dachkonstruktion, ferner unter den Versorgungsleitungen liegen, da diese nicht durch die Dachkonstruktion geführt werden könnten. Läge die Untergrenze des Dachraums auf Höhe des Schnittpunkts zwischen Dach und Außenwand, liefe Abschn. 37 Abs. 1 Satz 4 BewRGr leer. Die Zeichnungen zu Abschn. 37 BewRGr enthielten keine abgehängten Decken und sagten dazu nichts aus. Abschn. 37 BewRGr sei auch im Beitrittsgebiet anwendbar. Diese Auffassung vertrete die Finanzverwaltung selbst, was sich an deren Formblatt EW 316/35 (das für die Einheitswertermittlung nach den Wertverhältnissen 01.01.1935 im Sachwertverfahren auch neue Berechnungen nach der für die Einheitsbewertung 1964 im Altbundesgebiet maßgebenden DIN 277 in der Fassung 1950 zulasse) zeige. Dem entsprechend seien die Grundsätze ohne Weiteres anwendbar, die der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 04.02.2010 - II R 1/09 (BFH/NV 2010, 1244) aufgestellt habe und mit dem er eine Konstellation wie die vorliegende bereits entschieden habe.
- 7 Soweit das FG meine, der fehlende Ausbau und die darauf beruhenden geringeren Herstellungskosten seien wegen der typisierenden Betrachtung unerheblich, widerspreche das dem vorgeschriebenen Ansatz des gemeinen Werts. Im Übrigen habe die Finanzverwaltung seit Inkrafttreten des § 129 BewG die beantragte Ermittlung der Kubatur bis auf wenige Ausnahmefälle akzeptiert.
- 8 Mit der Aussage, Abschn. 37 BewRGr sei nicht anwendbar, liege eine Überraschungsentscheidung vor. Die entsprechende Ansicht des FA sei in der mündlichen Verhandlung nicht thematisiert worden.
- 9 Die Klägerin beantragt,  
unter Aufhebung der Vorentscheidung den Bescheid vom 25.11.2014 über den Einheitswert (Wertfortschreibung) auf den 01.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.11.2015 dahin zu ändern, dass das Raumvolumen mit 6 507 m<sup>3</sup> statt mit 7 736 m<sup>3</sup> angesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

- 11** Das FG habe dem Grunde nach und im Ergebnis zutreffend die Regelungen zur Einheitsbewertung 1935 einschließlich der DIN 277 (1934) angewandt. Die BewRGr seien nicht anwendbar, da sie nur die Hauptfeststellung 1964 betreffen. Das Formblatt EW 316/35 ermögliche zwar zu Vereinfachungszwecken die Berechnungen nach Maßgabe der Einheitsbewertung 1964 im Altbundesgebiet, teile aber weiter mit, dass das jeweilige FA daraus den umbauten Raum ableiten werde. Es treffe im Übrigen nicht zu, dass die Finanzverwaltung die beantragte Ermittlung der Kubatur stets akzeptiert habe. Vielmehr wolle die Klägerin von der bisherigen Verwaltungspraxis abweichen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass bei der Berechnung des Gebäudewerts das Raumvolumen zwischen der abgehängten Decke, den Außenwänden und der Ebene, die durch den tiefsten Schnittpunkt zwischen Gebäudewand und Dach verläuft, einzubeziehen ist.
- 13** 1. Der Senat wendet § 129 BewG einschließlich der in § 129 Abs. 2 BewG enthaltenen Bezugnahmen an. Er vermag sich keine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit dieser Vorschriften zu bilden.
- 14** a) Das BVerfG hat bisher über die Frage der Verfassungskonformität dieser Vorschriften nicht entschieden. Die durch BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531 entschiedenen Verfahren betrafen ausschließlich das außerhalb des Art. 3 EinigVtr genannte Gebiet. Das BVerfG hat ausdrücklich die Normenkontrolle nicht auf die Bewertung von Grundvermögen im Beitrittsgebiet erstreckt.
- 15** b) Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit der angewandten Normen des materiellen Rechts überzeugt, so dass eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 13 Nr. 11 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) und § 80 BVerfGG nicht in Betracht kommt. Er hält es schon für zweifelhaft, ob die Regeln für die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet verfassungswidrig wären, wenn sie auf Dauer Geltung beanspruchten. Jedenfalls laufen sie mittlerweile in zulässiger Weise aus (vgl. zur Begründung im Einzelnen BFH-Urteil vom 27.05.2020 - II R 38/18, BFHE 269, 352, Rz 50 bis 60).
- 16** 2. Der Wert kann nicht berechnet werden, sondern ist in Anlehnung an die hierfür erlassenen gleichlautenden Erlasse in BStBl I 1993, 528 als Verwaltungsanweisungen der Länder zu schätzen.
- 17** a) Es ist § 129 BewG in der aktuell noch geltenden Fassung des BewG anzuwenden. Das durch das Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794 --GrStRefG--) geänderte Bewertungsrecht, in dem u.a. §§ 129 bis 133 BewG weggefallen sind (vgl. Art. 2 Nr. 1 Buchst. v GrStRefG), findet nach dem neuen § 266 BewG erst vom Jahre 2022 (Hauptfeststellung) bzw. 2025 (Hauptveranlagung) an Anwendung.
- 18** b) Nach § 129 Abs. 1 BewG gelten für die im Beitrittsgebiet liegenden wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke die festgestellten oder noch festzustellenden Einheitswerte nach den Wertverhältnissen zum 01.01.1935 weiter. Nach Abs. 2 dieser Vorschrift werden --vorbehaltlich der §§ 129a bis 131 BewG-- für die Ermittlung der Einheitswerte 1935 statt der §§ 27, 68 bis 94 BewG u.a. im Einzelnen genannte Bestimmungen des BewG DDR und der RBewDV mit späteren Änderungen weiter angewandt.
- 19** aa) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 BewG DDR ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der Preis anzusetzen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BewG DDR sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.
- 20** bb) § 52 Abs. 1 BewG DDR verweist für die Bewertung der bebauten und der im Bau befindlichen Grundstücke auf die durch den Minister der Finanzen zu erlassenden Rechtsvorschriften. Nach § 3a Abs. 1 RBewDV sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungs-/Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom 01.01.1935 zugrunde zu legen. § 32 Abs. 1 RBewDV unterscheidet fünf verschiedene Grundstückshauptgruppen, zu denen nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 RBewDV die Geschäftsgrundstücke zählen. Das sind bebaute Grundstücke, die zu mehr als 80 % unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen.
- 21** cc) § 33 Abs. 2 Satz 1 RBewDV schreibt vor, dass alle übrigen bebauten Grundstücke (§ 33 Abs. 1 RBewDV nennt

Mietwohngrundstücke und gemischtgenutzte Grundstücke) mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind. Lässt sich die Jahresrohmiete in der Regel unschwer ermitteln oder schätzen, ermöglicht § 33 Abs. 2 Satz 2 RBewDV die Bestimmung des Werts über ein durch die Oberfinanzpräsidenten bestimmtes Vielfaches der Jahresrohmiete. Lässt sich hingegen ausnahmsweise die Rohmiete nur schwer ermitteln oder schätzen, ist das Grundstück nach § 33 Abs. 3 RBewDV mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

- 22** dd) Der gemeine Wert ist dort nicht definiert. Indes enthielt bereits § 138 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919 (RGBL I 1919, 1993) eine Bestimmung des gemeinen Werts, die ihrerseits im Wesentlichen wortgleich mit § 10 Abs. 1 Satz 1 BewG DDR (wie auch mit § 9 Abs. 2 BewG) ist. Insofern führt § 33 Abs. 3 RBewDV auf den Maßstab des § 10 Abs. 1 Satz 1 BewG DDR zurück.
- 23** c) Fehlt eine Rohmiete und fehlen auch Verkäufe auf den Stichtag 01.01.1935, kann der maßgebende gemeine Wert nach § 162 der Abgabenordnung (AO) geschätzt werden (vgl. BFH-Urteile vom 28.10.1998 - II R 37/97, BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51; vom 31.03.2004 - II R 2/02, BFH/NV 2004, 1626, unter II.1., m.w.N.; vom 24.05.2005 - II R 2/03, BFH/NV 2006, 29, und vom 02.04.2008 - II R 59/06, BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.b, m.w.N.).
- 24** d) Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Schätzung auf die nach dem 03.10.1990 ergangenen gleichlautenden Ländererlasse (hier: gleichlautende Erlasse in BStBl I 1993, 528 und BStBl I 2011, 283) zu stützen ist.
- 25** aa) Für die Schätzung eines Grundstückswerts ist auf die Grundzüge des Sachwertverfahrens in Anlehnung an die Regelungen der §§ 83 ff. BewG zurückzugreifen, die jedoch gemäß § 129 Abs. 2 BewG nicht unmittelbar anwendbar sind (BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.c, m.w.N.).
- 26** bb) Zur Durchführung der Bewertung im Beitrittsgebiet sind nach dem 03.10.1990 eine Reihe gleichlautender Ländererlasse ergangen. Für das Grundvermögen zählen darunter u.a. die gleichlautenden Erlasse in BStBl I 1993, 528.
- 27** cc) Der BFH hat die den gleichlautenden Erlassen in BStBl I 1993, 528 zugrundeliegende Schätzungsmethode für die Ermittlung des gemeinen Werts von bebauten Grundstücken auf der Grundlage des Bodenwerts, des Gebäudewerts und des Werts der Außenanlagen nicht beanstandet (BFH-Urteil in BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51; ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1626, für die parallel aufgebauten gleichlautenden Erlasse betreffend die Bewertung von Fabrikgrundstücken, Lagerhausgrundstücken, Grundstücken mit Werkstätten und vergleichbaren Grundstücken (Gewerbegrundstücken) im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 vom 21.05.1993, BStBl I 1993, 467; ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 29, für beide Erlasse).
- 28** dd) Der BFH hält an dieser Einschätzung fest. Die gleichlautenden Erlasse in BStBl I 1993, 528 setzen den von § 10 Abs. 1 BewG DDR erteilten generellen Schätzungsauftrag in zulässiger Weise im Interesse der Einheitlichkeit und Praktikabilität um. Es ist nicht nur vertretbar, sondern im Regelfall geboten, diese auch anzuwenden. Abweichungen kommen nur unter engen Voraussetzungen in Betracht, da andernfalls die Verwaltungsvorschriften ihrer Aufgabe nicht nachkommen könnten, eine möglichst gleichmäßige Besteuerung sowie Rechtssicherheit zu gewährleisten und die im allseitigen Interesse liegende Praktikabilität des Bewertungsverfahrens sicherzustellen. Abweichungen sind daher nur möglich, wenn der sich ergebende Grundstückswert außerhalb jeder noch vertretbaren Toleranz liegt. Es besteht ein Korridor zulässiger Werte (so für den Thüringer Denkmalerlass vom 22.12.1994 BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.2.c).
- 29** e) Im Streitfall sind die gleichlautenden Erlasse in BStBl I 1993, 528, sachlich einschlägig. Zu deren Anwendungsbereich gehören seit der Änderung in Tz. 2.1.1 durch die gleichlautenden Ländererlasse in BStBl I 2011, 283, auch SB-Märkte (Discounter) und Verbrauchermärkte.
- 30** aa) Für die Ermittlung des im Streitfall allein streitigen Gebäudewerts ist nach Tz. 4.2 der Erlasse von dem Gebäudenormalherstellungswert auszugehen, der sich aus dem nach Tz. 4.2.1 ermittelten umbauten Raum und den unter Tz. 4.2.2 aufgeführten durchschnittlichen Raummeterpreisen und Flächenpreisen ermittelt. Der umbaute Raum ist gemäß Tz. 4.2.1 nach Anlage 1 zu ermitteln.
- 31** bb) Anlage 1 zu den gleichlautenden Erlassen in BStBl I 1993, 528, schreibt die "Berechnung des umbauten Raums nach DIN 277 (1934) - abgeleitet -" vor. Der Senat stellt klar, dass er nicht die in BStBl I 1993, 534, 535, abgedruckte, offenkundig die DIN 277 (1934) unvollständig enthaltende Version der Anlage 1 (Bruch zwischen S. 534 und S. 535) anwendet, sondern sich für den Inhalt der DIN 277 (1934) auf die vollständige Anlage 2 zu den

gleichlautenden Ländererlassen vom 09.11.1992 betr. die Bewertung von Tankstellengrundstücken im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 (BStBl I 1992, 712) stützt, die ebenfalls die "Berechnung des umbauten Raums nach DIN 277 (1934) - abgeleitet -" enthält. Allein diese nimmt als sachgerechte Schätzungsgrundlage an der Bindungswirkung der Ländererlasse in dem geschilderten Umfang teil.

- 32** f) Die DIN 277 (1934) enthält Zeichnungen, die u.a. durch unterschiedliche Schraffuren den voll anzurechnenden umbauten Raum sowie den nicht hinzuzurechnenden umbauten Raum ausweisen. Neben die Zeichnungen sind Berechnungsanweisungen in Textform gestellt. Ein Rangverhältnis zwischen Beschreibungen und Zeichnungen ist dem nicht zu entnehmen.
- 33** aa) Danach ist voll anzurechnen der umbaute Raum eines Gebäudes, der umschlossen wird u.a. seitlich von den Außenflächen der Umfassungen sowie oben bei nicht ausgebautem Dachgeschoss von der Oberfläche des Fußbodens über dem obersten Vollgeschoss, bei nicht ausgebautem Dachgeschoss mit Drempe von der Traufe. Bei ausgebautem Dachgeschoss und bei teilausgebautem Dachgeschoss ist die Ermittlung des voll anzurechnenden umbauten Raums näher beschrieben. Bei Dachdecken, die gleichzeitig die Decke des obersten Vollgeschosses bilden, und bei Gebäuden oder Bauteilen ohne Geschossdecken ist die Traufe maßgebend. Nicht anzusetzen ist u.a. der umbaute Raum der Dachaufbauten. Die untere Umschließung ist im Streitfall unproblematisch.
- 34** bb) Die beigelegten Zeichnungen zeigen Querschnitte mit verschiedenen Dachformen.
- 35** Der Rauminhalt, der sich unterhalb des tiefsten Schnittpunkts zwischen Dach und Gebäudewand befindet, ist durchgehend voll anzurechnen. Das gilt sowohl dann, wenn an diesem Schnittpunkt Zwischendecken eingezogen sind, als auch dann, wenn Zwischendecken fehlen (Zeichnung 1 zum nicht ausgebauten Dachgeschoss mit Drempe --S. 718--; Zeichnung 1, möglicherweise 3 [undeutlich] zu Dachdecken, die gleichzeitig die Decke des obersten Vollgeschosses bilden --S. 719--; Zeichnungen 4, 5, möglicherweise 6 [undeutlich] zu Gebäuden oder Bauteilen ohne Geschossdecken --S. 720--, und Zeichnung zu Dachaufbauten), und zwar auch dann, wenn dieser Raum durch eine Dachkonstruktion durchzogen ist (Zeichnung 4 zu Gebäuden oder Bauteilen ohne Geschossdecken --S. 720--). Es gilt weiter dort, wo Zwischendecken vorhanden sind, aber unter einem nur minimal geneigten Dach ersichtlich keine Benutzung durch Betreten zulassen (Zeichnung 2 zum nicht ausgebauten Dachgeschoss mit Drempe --S. 718--, und Zeichnungen 1, 3 zu Gebäuden oder Bauteilen ohne Geschossdecken --S. 719 f.--).
- 36** Der darüber befindliche Rauminhalt ist --mit einer Berechnungsvereinfachung bei einer durch Dachschrägen bedingten variablen Innenhöhe-- in den Fällen voll anzurechnen, in denen durch zusätzliche Zwischendecken oder Seitenwände ein Ausbau des Dachraums verdeutlicht ist (alle Zeichnungen zum ausgebauten und zum teilausgebauten Dachgeschoss).
- 37** g) Demgegenüber sind weder §§ 27, 68 bis 94 BewG noch die BewRGr auf die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet anwendbar. § 129 Abs. 2 BewG ordnet die Nichtanwendung der §§ 27, 68 bis 94 BewG ausdrücklich an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.c, m.w.N.). Dementsprechend sind auch die BewRGr, namentlich Abschn. 37, auf den sich die Klägerin beruft, nicht anwendbar. Sie interpretieren lediglich die Vorschriften des BewG und haben deshalb keinen verselbständigten Geltungsanspruch.
- 38** Aus dem Formblatt EW 316/35, das die Finanzverwaltung herausgibt, ergibt sich nichts anderes. Wie sich aus den beigelegten Erläuterungen ergibt, wendet die Finanzverwaltung die BewRGr nicht an, sondern rechnet die Angaben des Steuerpflichtigen zur Kubatur selbständig auf die Anforderungen des Beitrittsgebiets um. Das Formblatt eröffnet zwar eine Ermittlung der Kubatur in Anlehnung an die DIN 1950, erachtet diese jedoch nicht abschließend für maßgebend. Vielmehr heißt es dort, dass das FA "aus Ihren Angaben zum umbauten Raum nach der DIN 277 (Fassung 1950) den umbauten Raum für die Ermittlung des Einheitswerts nach den Wertverhältnissen vom 1. Januar 1935 ableiten" werde. Folgerichtig wird der Steuerpflichtige in dem Erläuterungstext zu den Gebäudequerschnitten jeweils aufgefordert, die kleinsten Höhen bzw. die Traufhöhen kenntlich zu machen. Sind keine Zwischendecken vorhanden, spielen diese Daten für die Bewertung im Altbundesgebiet keine Rolle, da unterschiedliche Bewertungsansätze dort bauliche Abtrennungen voraussetzen. Sie werden nur für die Bewertung im Beitrittsgebiet benötigt.
- 39** 3. Zu dem nicht zu bewertenden Dachraum gehört derjenige Teil des Raumvolumens, der auf Höhe des tiefsten Schnittpunkts zwischen Außenwand und Dach beginnt. Er entspricht dem Traufpunkt. Ein auf allen Seiten von den Außenflächen der baulich untrennbar zum Gebäudekörper gehörenden Gebäudeumfassungen umschlossener Raum ist voll anzurechnen.



- 40 a) Die Maßgeblichkeit der Traufhöhe ergibt sich aus Text und Zeichnungen der DIN 277 (1934).
- 41 aa) Bereits der Text lässt erkennen, dass ausnahmslos die Höhe der Traufe die unterste denkbare Ebene ist, an der das nicht hinzuzurechnende Raumvolumen des Dachs beginnt. Das gilt auch dann, wenn unterhalb der Traufe eine abgehängte Decke eingezogen ist. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Raum zwischen einer derartigen Decke und dem Dach als "Dachgeschoss" i.S. der DIN 277 (1934) bezeichnet werden kann. Handelt es sich um ein Dachgeschoss, ist nach Maßgabe der Zeichnung 1 "bei nicht ausgebautem Dachgeschoss mit Drempe von der Traufe" der Raum bis zur Traufe anzurechnen. Handelt es sich nicht um ein Dachgeschoss, wäre die abgehängte Decke auch keine Geschossdecke, so dass nach Maßgabe der Zeichnung 4 "bei Gebäuden oder Bauteilen ohne Geschossdecken von der Traufe" ebenfalls die Traufe maßgebend wäre.
- 42 bb) Die beigefügten Zeichnungen zeigen ebenfalls, dass sich ein nicht hinzuzurechnender umbauter Raum ausschließlich oberhalb des tiefsten Traufpunkts befinden kann. Teile des umbauten Raums, die nach allen Seiten von Außenwänden des Gebäudes eingeschlossen sind, sind unabhängig von der inneren baulichen Gestaltung des Gebäudes stets voll anzurechnen. Soweit die Klägerin demgegenüber auf das Pultdach trapezförmigen Querschnitts verweist, geht der Einwand fehl. Das Trapez weist in seiner Standardform zwei nicht parallele Schenkel auf. Ein derartiges Dach verfügt einerseits über einen Flachdachbereich, andererseits über zwei Schrägen mit entsprechenden Traufpunkten. Wie ein solches Dach zu beurteilen wäre, ist im Streitfall nicht zu entscheiden.
- 43 b) Soweit sich das BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1244 auf Rechtsvorschriften bezieht, die im Beitrittsgebiet nicht anwendbar sind, sind die dort entwickelten Grundsätze auch nicht anwendbar. Das betrifft das Verständnis des Abschn. 37 BewRGr. Im Übrigen hatte sich der BFH zu Raumteilen, die allseitig von Gebäudeaußenwänden umschlossen sind, auch nicht geäußert.
- 44 c) Die tatsächliche Nutzung des zwischen der abgehängten Decke und der Ebene durch den Traufpunkt befindlichen Raumvolumens ist nicht erheblich.
- 45 d) Dieses Ergebnis ist schließlich auch mit Blick darauf systemgerecht, dass Ausgangsgröße des Sachwertverfahrens nach den gleichlautenden Ländererlassen in BStBl I 1993, 528 die Gebäudenormalherstellungskosten sind. Zum einen spielen die tatsächlichen Herstellungskosten keine Rolle. Zum anderen sind die Herstellungskosten des umbauten Raums nicht deshalb niedriger, weil zusätzlich eine abgehängte Decke eingezogen wurde, um technische Installationen zu verbergen. Die Klägerin vergleicht zu Unrecht die Herstellungskosten einer abgehängten Decke mit denen einer begehbaren Geschossdecke. Inwieweit die Finanzverwaltung in anderen vergleichbaren Fällen das Raumvolumen oberhalb der abgehängten Decke nicht hinzugerechnet hat, entzieht sich der Kenntnis des Senats und ist für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits auch nicht erheblich. Die Selbstbindung der Verwaltung bezieht sich auf die gleichlautenden Ländererlasse in BStBl I 1993, 528, einschließlich ihrer zutreffenden Anlagen, nicht hingegen auf Entscheidungen in Einzelfällen.
- 46 4. Nach diesen Maßstäben hat das FA zu Recht den Raum zwischen den abgehängten Decken und dem tiefsten Schnittpunkt zwischen Außenwand und Dach bei der Bewertung berücksichtigt und lediglich den darüber befindlichen Dachraum ausgeklammert. Weitere Parameter der Bewertung stehen nicht im Streit.
- 47 5. Eine Überraschungsentscheidung und damit ein Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO liegt nicht vor. Die Nichtanwendung der für die Einheitsbewertung in den Altbundesländern geltenden Regeln ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz und war auch tatsächlich im Verfahren thematisiert worden.
- 48 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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