

Urteil vom 05. Dezember 2019, II R 41/16

Ansatz der üblichen Miete als Rohertrag anstelle des vertraglich vereinbarten Entgelts

ECLI:DE:BFH:2019:U.051219.IIR41.16.0

BFH II. Senat

BewG § 157 Abs 3 S 1, BewG § 159, BewG § 176, BewG § 180, BewG § 181 Abs 1, BewG § 182 Abs 3, BewG § 184 Abs 1, BewG § 185 Abs 1, BewG § 186 Abs 1 S 1, BewG § 186 Abs 2 S 1 Nr 2, BewG § 198, EStG § 8 Abs 2, EStG § 21 Abs 2 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Oktober 2016, Az: 3 K 3002/15

Leitsätze

1. Der für die Bewertung im Ertragswertverfahren maßgebliche Rohertrag eines bebauten Grundstücks ist grundsätzlich das Entgelt, das für die Benutzung nach den vertraglichen Vereinbarungen als Miete zu zahlen ist .
2. Eine vertraglich vereinbarte Miete kann nicht mehr als üblich angesehen werden, wenn sie mehr als 20 % niedriger ist als der unterste Wert der Spanne des verwendeten Mietspiegels oder wenn sie mehr als 20 % höher ist als der oberste Wert der Spanne. Auf den Mittelwert kommt es insoweit nicht an .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.10.2016 - 3 K 3002/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine Mutter waren zu einem bzw. zwei Dritteln Miteigentümer eines Grundstücks in X, welches mit 14 Wohnungen und einer Gewerbeeinheit bebaut war. Am 14.02.2012 verstarb die Mutter und wurde von dem Kläger beerbt.
- 2 Im Rahmen seiner Erklärung zur Bedarfswertfeststellung setzte der Kläger für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts nach § 185 des Bewertungsgesetzes (BewG) einen jährlichen Rohertrag i.S. des § 186 BewG von 110.160 € an. Dabei ging er für vier Einheiten von den vertraglich vereinbarten Nettokaltmieten aus, legte jedoch für elf Einheiten die in dem Mietspiegel ausgewiesenen Mittelwerte zugrunde. Die tatsächliche Miete überschritt diese Mittelwerte zu mehr als 20 %.
- 3 Mit Bescheid vom 20.06.2014 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Grundbesitzwert der wirtschaftlichen Einheit auf den Todestag der Mutter für Zwecke der Erbschaftsteuer auf insgesamt 1.469.646 €, den Anteil des Klägers auf 979.764 € fest. Das FA ging von einem Rohertrag in Höhe von 130.272 € aus. Es setzte im Rahmen der Frage, ob die tatsächliche Miete um mehr als 20 % von der "üblichen Miete" abweicht (§ 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), als "übliche(n) Miete" nicht den Mittelwert, sondern den obersten Wert der im Mietspiegel ausgewiesenen Spanne an. Das FA kam dadurch bei lediglich zwei vermieteten Einheiten zu Abweichungen der tatsächlichen Miete von der üblichen Miete um mehr als 20 %. Als Rohertrag für diese Einheiten ("übliche Miete" i.S. des letzten Satzteils des § 186 Abs. 2 Satz 1 BewG) setzte es den Mittelwert des Mietspiegels an. Im Übrigen blieb es bei dem Ansatz der (höheren) vertraglich vereinbarten Miete.
- 4 Mit Einspruch und Klage verfolgte der Kläger seine Auffassung weiter, mit dem in § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG

zwei Mal verwendeten Begriff "übliche(n) Miete" sei zwei Mal der Mittelwert des Mietspiegels gemeint. Er kam nach anderen rechnerischen Korrekturen zu einer Überschreitung der 20 %-Grenze für noch acht Einheiten und bezifferte den jährlichen Rohertrag des Grundstücks auf 110.210,76 €. Das Finanzgericht (FG) wies mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 277 veröffentlichten Urteil die Klage ab.

- 5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG.
- 6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 20.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.12.2014 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts für das Grundstück W-Straße 2 in X für Zwecke der Erbschaftsteuer auf den 14.02.2012 dahin zu ändern, dass ein Jahresrohertrag von 110.210 € zugrunde gelegt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die Prüfung der 20 %-Grenze i.S. des § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG bei Zugrundelegung eines Mietspiegels auf den untersten oder obersten Wert der darin ausgewiesenen Mietpreisspanne abzustellen ist, nicht auf den Mittelwert.
- 9 1. Nach § 12 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.V.m. §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG sind für die Erbschaftsteuer ab 01.01.2009 die Grundbesitzwerte gesondert festzustellen und für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens unter Anwendung der §§ 159 und 176 bis 198 BewG zu ermitteln. Die Bewertung bebauter Grundstücke (§ 180 BewG) ist von der Grundstücksart (§ 181 Abs. 1 BewG) abhängig. Mietwohngrundstücke i.S. von § 181 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 BewG sind nach § 182 Abs. 3 Nr. 1 BewG im Ertragswertverfahren nach den §§ 184 bis 188 BewG zu bewerten. Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudeertragswert) getrennt von dem Bodenwert auf der Grundlage des Ertrags nach § 185 BewG zu ermitteln (§ 184 Abs. 1 BewG). Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen (§ 185 Abs. 1 Satz 1 BewG). Dieser ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 185 Abs. 1 Satz 2 BewG). Rohertrag ist das Entgelt, das für die Benutzung des bebauten Grundstücks nach den am Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen ist (§ 186 Abs. 1 Satz 1 BewG).
- 10 2. Für Grundstücke oder Grundstücksteile, die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat, ist die übliche Miete anzusetzen (§ 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG).
- 11 a) Die Finanzverwaltung geht zur Bestimmung der "üblichen Miete" wie folgt vor:
- 12 aa) Die übliche Miete kann aus Vergleichsmieten oder Mietspiegeln abgeleitet, mit Hilfe einer Mietdatenbank (§ 558e des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) geschätzt oder durch ein Mietgutachten ermittelt werden (R B 186.5 Abs. 1 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 --ErbStR 2011--). Mietspiegel ist in erster Linie ein nach dem Gesetz zur Regelung der Miethöhe bzw. nach den §§ 558c, 558d BGB erstellter Mietspiegel für den Bewertungsstichtag, aber auch ein anderer Mietspiegel, der einen repräsentativen Querschnitt der ortsüblichen Entgelte vergleichbarer Wohnungen oder Räumlichkeiten aufweist (vgl. R B 186.5 Abs. 3 Satz 1, 2 ErbStR 2011). Ein Mietspiegel ist nach § 558c Abs. 1 BGB eine Übersicht über die ortsübliche Vergleichsmiete, soweit die Übersicht von der Gemeinde oder von Interessenvertretern der Vermieter und der Mieter gemeinsam erstellt oder anerkannt worden ist. § 558d Abs. 1 BGB bezeichnet einen Mietspiegel, der nach anerkannten wissenschaftlichen Grundsätzen erstellt und von der Gemeinde oder von Interessenvertretern der Vermieter und der Mieter anerkannt worden ist, als qualifizierten Mietspiegel. Ist er nach Maßgabe von § 558d Abs. 2 BGB regelmäßig angepasst, wird nach § 558d Abs. 3 BGB vermutet, dass die im qualifizierten Mietspiegel bezeichneten Entgelte die ortsübliche Vergleichsmiete wiedergeben.
- 13 bb) Wird für die Anwendung des § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ein Mietspiegel herangezogen, werden die Daten

differenziert verwendet. In Mietspiegeln wird häufig der um Ausreißer bereinigte Durchschnitt aller erhobenen Mietwerte in Form des Mittelwerts veröffentlicht. Zusätzlich werden Mietspannen angegeben, um den Besonderheiten des Einzelfalls besser Rechnung tragen zu können. Grundsätzlich ist der im Mietspiegel ausgewiesene gewichtete Mittelwert anzusetzen. Bei ausreichenden Anhaltspunkten für einen konkreten niedrigeren oder höheren Wert ist dieser Wert anzusetzen. Für die Überprüfung der Ortsüblichkeit von tatsächlich erzielten Mieten ist auf den jeweils unteren Wert oder den jeweils oberen Wert der Spanne abzustellen. D.h. eine Miete, die mehr als 20 % niedriger ist als der untere Wert der Spanne bzw. die mehr als 20 % höher ist als der obere Wert der Spanne, ist nicht mehr ortsüblich (vgl. H B 186.5 der Erbschaftsteuer-Hinweise "Mietspiegel").

- 14** b) Das in § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG zwei Mal erscheinende Tatbestandsmerkmal "übliche(n) Miete" ist jeweils ein unbestimmter Rechtsbegriff, welcher der Auslegung unterliegt. Die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe ist gerichtlich voll überprüfbar (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.05.2018 - VII R 14/17, BFH/NV 2018, 1137, Rz 18). Jedenfalls soweit es das Verständnis der zur Ermittlung der 20 %-Grenze anzusetzenden "üblichen Miete" betrifft, folgt der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung, die auch im Schrifttum vertreten wird (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 184 bis 188 Rz 15a; ebenso im Anschluss an die Verwaltungsauffassung Mannek in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 186 BewG Rz 68; Schnitter in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 186 BewG Rz 29, Stand 01.01.2020; unklar aber Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 186 BewG Rz 149). Alle Mietwerte innerhalb der Spannbreite eines Mietspiegels sind als üblich anzusehen. Erst die Überschreitung bzw. Unterschreitung der jeweiligen Grenzwerte führt zur Unüblichkeit.
- 15** Das entspricht bereits dem allgemeinen Sprachgebrauch, der als "üblich" dasjenige zu bezeichnen pflegt, das sich "im Rahmen des Üblichen", also innerhalb einer gewissen Spanne, bewegt.
- 16** Es entspricht auch dem Zweck der Vorschrift. Sie will unzutreffende Bewertungsergebnisse vermeiden, die sich bei einer ausschließlichen Abhängigkeit des Grundbesitzwerts von einer zufällig oder gezielt vereinbarten tatsächlichen Miete ergäben (Gürsching/ Stenger, a.a.O., § 186 BewG Rz 134). Insbesondere soll bei einer Abweichung nach unten einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten durch Vereinbarung einer zu geringen Miete vorgebeugt werden. Umgekehrt ist es zu vermeiden, dass im Einzelfall überhöhte Mietzinsen zu einer nicht realitätsgerechten Bewertung führen. Die Vorschrift ist jedoch so auszulegen, dass sie auf Ausnahmefälle beschränkt bleibt. Die Grundbesitzbewertung erfolgt in einem von Typisierung geprägten Verfahren. Abweichungen von der Regelbewertung dürfen nicht zum Regelfall werden. Nach alledem kann nicht auf den Mittelwert abgestellt werden. Denn das könnte zu dem dann denkbaren, aber sinnwidrigen Ergebnis führen, dass ein Mietpreis, der noch innerhalb der Spannbreite des Mietspiegels liegt, wegen einer die 20 %-Grenze überschreitenden Abweichung vom Mittelwert zu einer Verwerfung der vereinbarten Miete führt.
- 17** Diese Wertung wird dadurch bestätigt, dass im Steuerrecht auch anderen Orts als übliche Miete jede Miete verstanden wird, die sich innerhalb der in einem Mietspiegel ausgewiesenen Spanne zwischen mehreren Mietwerten bewegt (vgl. BFH-Urteil vom 17.08.2005 - IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71; BFH-Beschluss vom 27.12.2010 - IX B 107/10, juris).
- 18** c) Anders als der Kläger meint, verkompliziert es die Bewertung nicht, wenn als Vergleichsmaßstab statt des Mittelwerts ein äußerer Wert dient. Denn ebenso wie der Mittelwert ist auch der äußere Wert einfach aus dem Mietspiegel abzulesen.
- 19** Auch stellt der Mittelwert keine verlässlichere Größe dar als die Mietpreisspanne. Als gewogenes Mittel ist er hieraus statistisch abgeleitet und deshalb von gleicher inhaltlicher Plausibilität. Es kann dahinstehen, in welchem Umfang die inhaltliche Richtigkeit des Mietspiegels im Finanzprozess überprüft werden könnte. Konkrete Einwendungen gegen das in den Mietspiegel eingegangene Datenmaterial hat der Kläger nicht vorgebracht.
- 20** Es ist schließlich nicht richtig, dass mit der Benutzung der äußeren Spannenwerte als Vergleichsmaßstab die Fehlerhaftigkeit des tatsächlich eine Durchschnittswohnung mit Standardausstattung widerspiegelnden Mittelwerts unterstellt werde. Der Kläger unterstellt mit diesem Einwand vielmehr, dass es sich bei jeglicher zu bewertenden Einheit um eine Durchschnittswohnung mit Standardausstattung handele, was ersichtlich nicht zutrifft.
- 21** d) Wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots kann offenbleiben, ob es zutreffend ist, im Falle einer in dieser Weise ermittelten Überschreitung der 20 %-Grenze den Mittelwert als übliche Miete dem Jahresertrag zugrunde zu legen, oder ob insoweit ebenfalls der äußere Spannenwert in Betracht käme.

- 22** 3. Das FA hat den Jahresertrag des Grundstücks diesen Grundsätzen entsprechend ermittelt. Die weiteren Parameter der Bewertung stehen zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de