

**letzte Aktualisierung:** 05.03.2020

BFH, Urt. v. 18.9.2019 – II R 15/16

**AO § 162 Abs. 1 S. 1; BewG §§ 22, 27, 75, 76 Abs. 1 Nr. 4, 78 S. 2, 79 Abs. 1 u. 2; FGO §§ 76 Abs. 2, 96 Abs. 1 S. 2, 118 Abs. 2**

**Ermittlung der üblichen Miete**

1. Bei der Bewertung eines Grundstücks ist die übliche Miete für Flächen anzusetzen, die tatsächlich für Wohnzwecke genutzt werden können. Nicht entscheidend ist, ob diese Flächen bauordnungsrechtlich allen Anforderungen an Wohn- oder Aufenthaltsräume genügen.
2. Es ist grundsätzlich unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, ob und inwieweit nicht dem Bauordnungsrecht genügende Flächen bei der Ermittlung der üblichen Miete zu berücksichtigen sind.

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.9.2019, II R 15/16**  
**ECLI:DE:BFH:2019:U.180919.IIR15.16.0**

Berücksichtigung bauordnungsrechtlicher Einschränkungen bei der Einheitsbewertung von Grundstücken

**Leitsätze**

1. Bei der Bewertung eines Grundstücks ist die übliche Miete für Flächen anzusetzen, die tatsächlich für Wohnzwecke genutzt werden können. Nicht entscheidend ist, ob diese Flächen bauordnungsrechtlich allen Anforderungen an Wohn- oder Aufenthaltsräume genügen.
2. Es ist grundsätzlich unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, ob und inwieweit nicht dem Bauordnungsrecht genügende Flächen bei der Ermittlung der üblichen Miete zu berücksichtigen sind.

**Tenor**

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.04.2016 - 3 K 3039/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

**Tatbestand**

I.

- 1 Auf dem Grundstück der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in X war im Jahr 1956 eine Doppelhaushälfte (Einfamilienhaus) errichtet worden. Das Grundstück stand zunächst im Eigentum des Bundes. Nach einem Erlass des Bundesschatzministeriums aus dem Jahr 1966 sollte eine vergünstigte Vermietung an Bundesbedienstete zu einer monatlichen Miete von 2,37 DM/m<sup>2</sup> erfolgen. Die Finanzämter waren gebeten worden, von einer baulichen Ausstattung des Gebäudes mit dem Wert "mittel" auszugehen.
- 2 Mit Einheitswertbescheid vom 05.01.1970 wurde für das Grundstück zum 01.01.1964 erklärungsgemäß ein Grundstückswert von 22.300 DM festgestellt. Dem Wert lagen eine geschätzte Jahresrohmiere von 2.344 DM und ein --rechnerischer-- Mietansatz von monatlich 2,22 DM/m<sup>2</sup> bei einer Wohnfläche von 88 m<sup>2</sup> zugrunde. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) weist der Mietspiegel für die Wertverhältnisse zum 01.01.1964 für Einfamilienhäuser (einschließlich Doppelhäuser) mit einer Nutzfläche von 60 m<sup>2</sup> bis 200 m<sup>2</sup> des Baujahrs 1956 bei mittlerer baulicher Ausstattung einen Mietansatz von 2,55 DM/m<sup>2</sup> aus.
- 3 Nach Wegfall der Steuerermäßigung für das in X gelegene Grundstück schrieb der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) durch Bescheid vom 04.02.1994 den Einheitswert auf den 01.01.1994 mit 27.800 DM fort.
- 4 Im Juni 2009 erwarben die Kläger das Grundstück. Das FA erließ am 04.11.2009 einen Bescheid über den Einheitswert auf den 01.01.2010 und wies die Kläger als Eigentümer zu je ½ aus. Die Feststellung des Einheitswerts mit 14.213 EUR (27.800 DM) blieb unverändert.
- 5 Die Kläger bauten im zweiten Halbjahr 2009 das Dachgeschoss in zwei Räume aus. Diese waren mit dem 1. OG durch eine Treppe verbunden. Eine lichte Raumhöhe von 2,30 m über die Hälfte der (Netto-)Grundfläche wird in keinem Raum des Dachgeschosses erreicht. Nach der einschlägigen Bauordnung für X wäre diese lichte Raumhöhe erforderlich gewesen, um die Zimmer bauordnungsrechtlich als Aufenthaltsräume qualifizieren zu können. Der größere Raum im Dachgeschoss wird als Spiel- und Kinderzimmer, der kleinere Raum als Abstellraum und bei Bedarf behelfsweise zur Übernachtung genutzt. Nach den Feststellungen des FG wies das Gebäude vor dem Ausbau bereits eine "gute" bauliche Ausstattung auf, welche sich in Bezug auf das Dachgeschoss fortsetzte.
- 6 Das FA erließ am 11.12.2013 einen Wertfortschreibungsbescheid auf den 01.01.2010, in dem der Einheitswert auf 31.291 EUR (61.200 DM) erhöht wurde. Bei der Berechnung setzte das FA die übliche Miete --unter Hinweis auf den Mietspiegel-- für den Bauteil 01, bestehend aus den vorhandenen Geschossen und dem Keller, mit 3,20 DM/m<sup>2</sup> für eine Wohnfläche von 85 m<sup>2</sup> und für den Bauteil 02 (Dachgeschoss) mit 4,90 DM/m<sup>2</sup> für eine Wohnfläche von 32 m<sup>2</sup> an.
- 7 Mit dem Einspruch machten die Kläger im Wesentlichen geltend, durch den Dachgeschossausbau sei im Hinblick auf die geringe Stehhöhe keine Wohnfläche geschaffen worden. Mit Änderungsbescheid vom 11.04.2014 half das FA dem Rechtsbehelf teilweise ab, indem es die Fläche der Zimmer im Dachgeschoss nur zum Teil berücksichtigte. Der Einheitswert wurde mit 24.848 EUR (48.600 DM) festgestellt. Der Einspruch blieb im Übrigen ohne Erfolg.

- 8 Im Klageverfahren haben die Kläger vorgetragen, eine Fortschreibung wegen des Wegfalls der Mietbeschränkung habe nur im Wege einer Fehlerbeseitigung mit Wirkung für die Zukunft zum 01.01.2013 erfolgen dürfen. Bauteil 02 müsse wegen Geringfügigkeit mit dem gleichen Mietansatz wie Bauteil 01 angesetzt werden. Die Kläger hatten zunächst als Antrag angekündigt, die angefochtenen Bescheide aufheben zu lassen. Einem schriftlichen Vorschlag des Berichterstatters zur Antragstellung haben die Kläger zugestimmt, so dass das FG ohne mündliche Verhandlung entschieden hat, den Wertfortschreibungsbescheid auf den 01.01.2010 vom 11.12.2013, geändert durch den Bescheid vom 11.04.2014 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.01.2015 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung der Jahresrohmiete eine monatliche Miete für Bauteil 01 statt von 3,20 DM/m<sup>2</sup> nur von 2,37 DM/m<sup>2</sup> und für Bauteil 02 statt von 4,90 DM/m<sup>2</sup> nur von 3,20 DM/m<sup>2</sup> zugrunde gelegt wird.
- 9 Das FG hat zugunsten der Kläger erkannt, dass der Wegfall der Mietbeschränkung als fehlerbeseitigende Wertfortschreibung erst zum 01.01.2013 habe erfolgen dürfen. Dagegen sei die erstmalige Bewertung des Bauteils 02 grundsätzlich zutreffend. Nicht gerechtfertigt sei insoweit die Kürzung der zu berücksichtigenden Fläche im Dachgeschoss. Die Klage wurde zum überwiegenden Teil abgewiesen. Das Urteil des FG ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 984.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger. Sie bestreiten zudem eine "Saldierungsbefugnis" des FG mit der Begründung, dem Klagebegehren habe im Hinblick auf die Wertfortschreibung wegen der Mietbeschränkung durch eine teilweise Aufhebung der angefochtenen Bescheide stattgegeben werden müssen; eine Berichtigung der im Bescheid enthaltenen Fehler wäre nicht möglich gewesen.
- 11 Die Kläger beantragen,
- unter teilweiser Aufhebung bzw. Änderung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 13.04.2016
1. den Einheitswertbescheid – Wertfortschreibung – auf den 01.01.2010 vom 11.12.2013, geändert durch Bescheid vom 11.04.2014, hinsichtlich des Bauteils 01 insoweit aufzuheben, als der genannte Einheitswertbescheid in der Fassung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 13.04.2016 neben dem für die Kläger fortgeltenden Einheitswertbescheid vom 10.01.1994 noch eine eigenständige rechtliche Bedeutung hat;
2. den Einheitswertbescheid – Wertfortschreibung – auf den 01.01.2010 vom 11.12.2013, geändert durch Bescheid vom 11.04.2014, hinsichtlich des Bauteils 02 insoweit aufzuheben, als der genannte Einheitswertbescheid in der Fassung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 13.04.2016 von einer Wohnfläche von mehr als 14 qm und von einem anzusetzenden Mietwert von mehr als 3,20 DM ausgeht.
- 12 Das FA beantragt,
- die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Die Rechtswidrigkeit der Fortschreibung wegen des Wegfalls der Mietbeschränkung in den angefochtenen Bescheiden hat das FA im Revisionsverfahren nicht mehr bestritten.
- 14 Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten verzichtet.

## **Entscheidungsgründe**

### II.

- 15 Die Revision ist unbegründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Einheitswert ist nicht über den vom FG entschiedenen Umfang hinaus herabzusetzen.
- 16 1. Eine Rechtswidrigkeit der Wertfortschreibung wegen eines Verfassungsverstoßes scheidet aus. Die im Streitfall anwendbaren Vorschriften über die Einheitsbewertung waren zwar jedenfalls seit dem 01.01.2002 nicht mehr verfassungsgemäß. Sie dürfen aber nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14 u.a. (BVerfGE 148, 147) im dargestellten Umfang auch im Streitfall weiter angewandt werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.09.2018 - II R 20/15, BFH/NV 2019, 193, Rz 16).
- 17 2. Das FG hat zu Recht den von ihm angeregten Antrag der Kläger mit deren Zustimmung entsprechend dem klägerischen Begehren der Entscheidung zugrunde gelegt.
- 18 a) Nach § 76 Abs. 2 FGO hat der Vorsitzende (Berichterstatter) darauf hinzuwirken, dass sachdienliche Anträge gestellt werden. Das Wesen der Klage wird durch den begehrten richterlichen Ausspruch bestimmt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass im Zweifel das gewollt ist, was nach den Maßstäben der Rechtsordnung vernünftig ist und der recht verstandenen Interessenlage entspricht (BFH-Beschluss vom 02.07.2012 - III B 101/11, BFH/NV 2012, 1628, Rz 9, m.w.N.). Aus dem Grundsatz der Bindung an das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) folgt allerdings, dass das Gericht nicht über das Klagebegehren hinausgehen darf. Dies gilt auch für seitens des Gerichts vorgeschlagene Antragsformulierungen. Das Gericht darf nicht auf Anträge hinwirken, die nicht dem Klagebegehren entsprechen, und dem Kläger nicht etwas zusprechen, was dieser nicht beantragt hat ("ne ultra petita"). Es darf auch

nicht über etwas anderes ("aliud") entscheiden, als der Kläger durch seinen Antrag begehrt und zur Entscheidung gestellt hat (BFH-Urteil vom 08.03.2012 - V R 49/10, BFH/NV 2012, 1665). Schließlich ist in Fällen, in denen ein rechtsunkundiger Steuerpflichtiger in unzulässiger Weise --etwa durch Drohung, Druck, Täuschung oder auch unbewusste Irreführung-- zur Abgabe einer Prozessklärung veranlasst worden ist, die Unwirksamkeit dieser Erklärung anzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.2006 - V R 40/05, BFHE 215, 53, BStBl II 2007, 271, unter II.4.a zur Klagerücknahme).

- 19 b) Im Zusammenhang mit dem begehrten richterlichen Ausspruch ist zudem zu berücksichtigen, dass das Verbot der Verböserung ("reformatio in peius") das Gericht nicht daran hindert, einzelne Besteuerungsgrundlagen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht für den Steuerpflichtigen ungünstiger zu beurteilen, als dies in dem angefochtenen Steuerbescheid geschehen ist (vgl. grundsätzlich BFH-Beschluss vom 19.11.2013 - XI B 9/13, BFH/NV 2014, 373, m.w.N.). Das Verböserungsverbot besagt nur, dass eine Schlechterstellung des Klägers bezogen auf die mit der Klage angegriffene Steuerfestsetzung oder Feststellung von Besteuerungsgrundlagen verboten ist (BFH-Urteil vom 01.12.2010 - XI R 46/08, BFHE 232, 232). Streitgegenstand ist nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des jeweiligen Bescheids. Das gilt auch für einen angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid.
- 20 c) Das FG hat bei seinem Vorschlag zur Formulierung des Antrags der Kläger nicht gegen die vorgenannten Grundsätze verstoßen.
- 21 aa) Im Streitfall entspricht der Vorschlag des Berichterstatters, dem die Kläger bei ihrer Antragstellung gefolgt sind, der recht verstandenen Interessenlage der Kläger. Die zuvor von den Klägern begehrte ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Wertfortschreibungsbescheide hätte eine --rechnerische-- Bewertung des Bauteils 02 mit "0 EUR" bedeutet, wovon die Kläger nicht ausgehen konnten. Das FG hat den Antrag der Kläger dahin verstanden, dass sie hinsichtlich des Bauteils 01 den Ansatz der bisherigen Jahresrohmiere und damit des bisherigen Werts sowie hinsichtlich des Bauteils 02 den Ansatz einer niedrigeren Jahresrohmiere begehren. Diese Auslegung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Darüber hinaus fehlt es an einer unlauteren Vorgehensweise des Berichterstatters, da dieser die Umstellung des Klageantrags offen vorgeschlagen und die Zustimmung der Kläger eingeholt hat. Das Hinwirken des FG auf einen geänderten Klageantrag war sachgemäß.
- 22 bb) Die Berücksichtigung der vollen Grundfläche im Bauteil 02 bei der Bemessungsgrundlage stellt keine Verböserung dar. Entgegen der Auffassung der Kläger gibt es im Streitfall nicht zwei angefochtene Regelungen in Gestalt der Bauteile 01 und 02. Gegenstand der Klage ist vielmehr nur ein Verwaltungsakt in Gestalt der Feststellung des Einheitswerts. Die Aufteilung in Bauteile betrifft nur die rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einheitswertfeststellung für das Grundstück als Ganzes. Zu vergleichen ist der Einheitswert unter Berücksichtigung der vollen Grundfläche für den Bauteil 02 aufgrund des Urteils des FG mit dem Einheitswert in dem angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid. Der Einheitswert laut FG beläuft sich auf 48.300 DM (Miete für den Bauteil 01 2.417 DM zuzüglich Miete für den Bauteil 02 1.646 DM  $[28 \text{ m}^2 \times 4,90 \text{ DM/m}^2 \times 12] = 4.063 \text{ DM} \times 11,9$ , abgerundet 48.300 DM. Dagegen war in dem angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid ein höherer Einheitswert von 48.600 DM festgestellt. Der Umstand, dass das FG selbst bei der Berücksichtigung der vollen Grundfläche für den Bauteil 02 den Einheitswert im Urteil zugunsten der Kläger herabgesetzt hat, zeigt, dass keine Verböserung vorliegt.
- 23 3. Eine Neubewertung des Grundstücks wegen Wegfalls der Mietbeschränkung war zum 01.01.2010 nicht zulässig.
- 24 Nach § 22 Abs. 3 Satz 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) findet eine Fortschreibung auch zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung statt. Eine Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die Voraussetzungen für sie vorliegen (§ 22 Abs. 4 Satz 1 BewG). Fortschreibungszeitpunkt ist bei einer fehlerbeseitigenden Fortschreibung der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird, bei einer Erhöhung des Einheitswerts jedoch frühestens der Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Feststellungsbescheid erteilt wird (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 Alternative 2 BewG).
- 25 Danach war die Erhöhung des Mietansatzes von 2,37 DM/m<sup>2</sup> auf 3,20 DM/m<sup>2</sup> für den Bauteil 01 im angefochtenen Wertfortschreibungsbescheid auf den 01.01.2010, der am 11.12.2013 ergangen ist, rechtswidrig. Diese fehlerbeseitigende Wertfortschreibung hätte in dem im Jahr 2013 erteilten Bescheid erst auf den 01.01.2013 vorgenommen werden dürfen. Dies hat das FA im Revisionsverfahren auch nicht mehr bestritten. Insoweit verbleibt es bei dem bisherigen Wertansatz für den Bauteil 01.
- 26 4. Dagegen konnte der Einheitswert für das Grundstück infolge des Ausbaus des Dachgeschosses im Wege einer Wertfortschreibung wegen Änderung der tatsächlichen Verhältnisse erhöht werden. Das FG hat zu Recht entschieden, dass bei der Ermittlung des Einheitswerts des Grundstücks die Jahresrohmiere für den Bauteil 02 unter Berücksichtigung einer Wohnfläche von 28 m<sup>2</sup> (32 m<sup>2</sup> ./ 10 % Einfamilienhausabschlag) und einer üblichen Miete von 4,90 DM/m<sup>2</sup> anzusetzen ist.
- 27 a) Fortschreibungszeitpunkt ist bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse der Beginn des Kalenderjahrs, das auf die Änderung folgt (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG). Mit dem im Jahr 2009 erfolgten Dachgeschossausbau haben sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert. Eine Wertfortschreibung und damit die Erhöhung des Einheitswerts war damit zum 01.01.2010 grundsätzlich zulässig, und zwar unabhängig davon, dass die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung wegen des Wegfalls der Mietbeschränkung zum gleichen Zeitpunkt nicht erfüllt waren. Nach § 27 BewG sind nicht die Wertverhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt, sondern diejenigen im Hauptfeststellungszeitpunkt

maßgebend. Hauptfeststellungszeitpunkt ist der 01.01.1964, der durch Art. 2 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.08.1965 (BGBl 1965, 851) festgelegt wurde.

- 28 b) Nach § 76 Abs. 1 Nr. 4 BewG ist der Wert des Grundstücks für Einfamilienhäuser grundsätzlich im Ertragswertverfahren (§§ 78 bis 82 BewG) zu ermitteln.
- 29 Der Grundstückswert ergibt sich nach § 78 Satz 2 BewG durch Anwendung eines Vervielfältigers auf die Jahresrohmiete. Gemäß § 79 Abs. 1 Satz 1 BewG ist Jahresrohmiete das Gesamtentgelt, das die Mieter für die Benutzung des Grundstücks auf Grund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Feststellungszeitpunkt für ein Jahr zu entrichten haben. Statt dieses Betrags gilt nach § 79 Abs. 2 Satz 1 BewG die übliche Miete als Jahresrohmiete für solche Grundstücke, die eigengenutzt sind (Nr. 1) oder die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20 % von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen hat (Nr. 2).
- 30 c) Die übliche Miete 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. Zur Schätzung (§ 162 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) der üblichen Miete ziehen die Finanzbehörden überwiegend Mietspiegel heran, die regelmäßig nach Baujahren, mietspreisrechtlichen Gegebenheiten, Ausstattungsgruppen und Gemeindegößen gegliederte Werte zum Stand vom 01.01.1964 ausweisen. Im Hinblick auf die Ausstattungsgruppen unterteilen die Mietspiegel meist in einfache, mittlere, gute und sehr gute Ausstattung und legen hierfür Rahmensätze für die anzuwendenden Mietansätze fest (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 147, Rz 12, 113). Die Heranziehung dieser auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 aufgestellten Mietspiegel für die Schätzung der üblichen Miete gemäß § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG auf diesen Zeitpunkt ist zulässig, wenn eine Schätzung der üblichen Miete im unmittelbaren Vergleich daran scheitert, dass nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbare vermietete Objekte am 01.01.1964 nicht oder nicht in hinreichender Zahl vorhanden waren und die Mietspiegel in ihren Aufgliederungen nach Mietpreisregelungen und den anderen gemäß § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG maßgebenden Kriterien (insbesondere Baujahr und Ausstattung) den vom Gesetz gestellten Anforderungen für die Schätzung der üblichen Miete entsprechen (BFH-Urteile vom 16.05.2018 - II R 37/14, BFHE 261, 364, BStBl II 2018, 692, Rz 17, m.w.N., und in BFH/NV 2019, 193, Rz 22). Die Mietspiegel weisen in aller Regel einen Mietansatz in DM oder EUR/m<sup>2</sup> Nutzfläche pro Monat aus, wobei die Nutzung bei Einfamilienhäusern zu Wohnzwecken erfolgt. Danach wird der Mietansatz mit der maßgeblichen Fläche multipliziert.
- 31 d) Bei der Bewertung eines Grundstücks ist die übliche Miete für Flächen anzusetzen, die tatsächlich für Wohnzwecke genutzt werden können. Nicht entscheidend ist, ob diese Flächen bauordnungsrechtlich allen Anforderungen an Wohn- oder Aufenthaltsräume genügen.
- 32 aa) Die Vorschriften der Zweiten Berechnungsverordnung vom 01.08.1963 (BGBl I 1963, 594 --II. BVO a.F.--) zur Berechnung der Wohnfläche sind grundsätzlich nicht anzuwenden, soweit es um die Schätzung der üblichen Miete nach § 79 Abs. 2 BewG geht. Die §§ 42 bis 44 II. BVO a.F. hatten ihren gesetzlichen Anwendungsbereich insbesondere im öffentlich geförderten, steuerbegünstigten und freifinanzierten Wohnraum im Sinne des II. Wohnungsbaugesetzes (II. WoBauG) und des Wohnungsbindungsgesetzes (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30.11.1990 - V ZR 91/89, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1991, 912). Dagegen ist der Wohnungsbegriff des § 75 BewG bewertungsrechtlicher Natur; er ist daher ohne Rücksicht auf Regelungen in einem Bebauungsplan oder in anderen Gesetzen auszulegen, sofern diese Regelungen eine andere Zielrichtung als das Bewertungsrecht haben. Deshalb ist z.B. unerheblich, ob das betreffende bebaute Grundstück zu einem durch Bebauungsplan ausgewiesenen Wochenendhausgebiet gehört oder die zweite Wohnung des Hauses eine Einliegerwohnung i.S. des § 11 des II. WoBauG ist. Der Wohnungsbegriff im bewertungsrechtlichen Sinne begnügt sich damit, dass die betreffenden Räume zum dauernden Aufenthalt von Menschen geeignet sind, selbst wenn sie rechtlich nicht zum dauernden Aufenthalt bestimmt sind (BFH-Urteil vom 24.04.1991 - II R 2/89, BFHE 164, 455, BStBl II 1991, 683).
- 33 bb) Die übliche Miete ist nach allgemeiner Auffassung auch für bauordnungswidrige Aufenthaltsräume, die aus rechtlichen Gründen nicht zur Wohnfläche zählen, anzusetzen. Uneinigkeit herrscht über die Ermittlung der üblichen Miete in diesen Fällen.
- 34 (1) Nach Meinung des FG ist für die Schätzung der üblichen Miete gemäß § 79 Abs. 2 BewG entscheidend, welchen Einfluss der Ausbau zu Wohnzwecken auf die am Wohnungsmarkt erzielbare Miete hat. Danach hat der Mietmarkt von 1964, dessen Sichtweise entscheidend sein soll, nach den damaligen Gepflogenheiten ausgebaute Dachböden bei der Mietpreisbildung auch dann voll berücksichtigt, wenn die Räume im Detail den bauordnungsrechtlichen Vorschriften nicht entsprochen haben.
- 35 Demgegenüber wird vertreten (FG des Saarlandes, Urteil vom 11.06.1992 - 2 K 183/88, EFG 1992, 716, unter III.2.c bb; FG Düsseldorf, Urteil vom 24.11.1988 - 11 K 340/85 BG, EFG 1989, 158; ähnlich noch FG Berlin, Urteil vom 31.10.1984 - II 116/81, juris), dass solche bauordnungswidrigen Räume grundsätzlich nicht zur Wohnfläche gezählt werden dürfen. Jedoch soll ihrem den Mietwert des Hauses steigernden Vorhandensein durch einen zu schätzenden Zuschlag auf den Mietwert der baurechtlich zugelassenen Wohnräume des Hauses Rechnung getragen werden. Die Höhe dieses Zuschlags soll nicht nach festen Grenzen, sondern nach den tatsächlichen Umständen des jeweiligen Einzelfalls bestimmt werden.

- 36 (2) Die Bewertung von Räumen, die zwar tatsächlich zum Aufenthalt von Menschen geeignet sind, bei denen dieser Aufenthalt aber bauordnungsrechtlich nicht zulässig ist, wird auch in der Finanzverwaltung unterschiedlich vorgenommen.
- 37 Es wird vertreten, dass Räume, die voll nutzbar sind, bei der Berechnung der Wohnfläche zur Ermittlung der üblichen Miete auch voll berücksichtigt werden sollen (vgl. Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen vom 07.08.1967 - S 3201-2-V 1, Bew-Kartei NW § 79 BewG C 6). Das soll immer der Fall sein, wenn diese Räume in einem Vollgeschoss liegen (vgl. z.B. Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz vom 28.06.1972 - S 3201 A/406, Bew-Kartei RP § 79 BewG Wohnfläche Karte 5).
- 38 Demgegenüber soll das Mehr an Mietwert durch eine entsprechende Erhöhung des m<sup>2</sup>-Preises der Wohnfläche zu berücksichtigen sein. Dies soll geschehen, indem für die Fläche dieser Zubehörräume etwa die Hälfte der m<sup>2</sup>-Miete für Wohnräume angesetzt wird (Bayerisches Landesamt für Steuern vom 17.05.2010 - S 3202.1.1-1/2 St 34, Bew-Kartei BY § 79 Abs. 2 BewG Karte 2). Auch die vom FG zitierte Rundverfügung Nr. 57/1986 der Oberfinanzdirektion Berlin vom 14.07.1986 geht von einer Anrechnung zu ½ aus, wenn es sich etwa um separate, nicht mit der Wohnung unmittelbar verbundene Hobbyräume handelt.
- 39 (3) In der Literatur (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 79 Rz 68) wird gleichfalls die Auffassung vertreten, Räume in Dachgeschossen, die baurechtlich nicht als Aufenthaltsräume anzusehen sind, tatsächlich aber als solche genutzt werden, müssten bei der Schätzung der üblichen Miete noch zusätzlich erfasst werden. Bei ausgebauten Räumen in Dachgeschossen, die nicht separat, sondern mit der Wohnung verbunden sind, sollen die allgemeinen Vorschriften gelten. Daneben wird vorgeschlagen (vgl. Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 79 BewG Rz 102.1), diese Räume zwar nicht zur Wohnfläche zu rechnen, die Mietwerterhöhung jedoch z.B. durch einen Zuschlag zur Spiegelmiete zu berücksichtigen.
- 40 cc) Die Entscheidung, nach welcher Methode (Vergrößerung der Wohnfläche, Veränderung des Mietansatzes oder Zuschlag) bauordnungsrechtswidrige Dachausbauten bei der Ermittlung der üblichen Miete zu berücksichtigen sind, ist grundsätzlich unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen. Allgemein gültige Regeln für die Berücksichtigung von bauordnungsrechtswidrigen Aufenthaltsräumen dem Grunde und vor allem der Höhe nach lassen sich nicht aufstellen. Es bedarf einer Einzelfallprüfung, ob und inwieweit solche Räume den Ansatz der üblichen Miete i.S. des § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG beeinflussen, die in Anlehnung an die Jahresrohmiete zu schätzen ist, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Jede Ermittlung eines Grundstückswerts ist wegen der Schätzung der üblichen Miete von vornherein mit Unsicherheiten belastet. Eine Abweichung, die im einen oder anderen Sinne unvermeidbar ist, kann nicht in ein Denkschema eingeordnet werden, das nur "richtig" oder "falsch" kennt (BFH-Vorlagebeschluss vom 18.12.1972 - II R 87-89/70, BFHE 108, 393, BStBl II 1973, 329, unter C.II.2.e).
- 41 Maßgeblich ist, welche Flächen vom Markt als Wohnflächen akzeptiert werden und somit entscheidend für die Wertermittlung sind (Münzenmaier, Grundstücksmarkt und Grundstückswert 2013, 214). Bei der Schätzung der üblichen Miete kommt es darauf an, welchen Einfluss der Ausbau von Zubehörräumen auf die am Wohnungsmarkt erzielbare Miete hat (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 79 Rz 68). Hier spielt auch eine Rolle, dass etwaige öffentlich-rechtliche Nutzungsbeschränkungen von Räumen im Dachgeschoss den Mieter zivilrechtlich nicht zur Minderung der Miete berechtigen, wenn die Nutzbarkeit dieser Räume mangels Einschreitens der zuständigen Behörden nicht eingeschränkt war (vgl. BGH-Urteil vom 16.09.2009 - VIII ZR 275/08, NJW 2009, 3421).
- 42 dd) Nach alledem ist der Ansatz der Fläche für das ausgebaute Dachgeschoss von 28 m<sup>2</sup> (nach Abzug des Abschlags von 10 % für das Einfamilienhaus) durch das FG nicht zu beanstanden. Insoweit hat das FG maßgeblich darauf abgestellt, dass die von den Klägern vorgelegte Flächenberechnung des Architekten beim Dachgeschoss bereits eine teilweise nur halbe Anrechnung der Flächen wegen der Deckenhöhen zwischen 1 m und 2 m berücksichtigt hat und deshalb für eine weitere Verminderung der nutzbaren Fläche kein Anlass bestand. Im Dachgeschoss befindet sich kein Hobbyraum, wie das FA angenommen hat, sondern ein Kinderzimmer, das über eine Treppe mit den unteren Räumen verbunden ist. An diese Feststellungen des FG zur nutzbaren Fläche des bauordnungsrechtswidrig ausgebauten Dachgeschosses ist der BFH als Revisionsinstanz gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, wenn sie --wie im Streitfall-- keinen Rechtsirrtum enthalten, nicht gegen anerkannte Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen und nicht auf Verfahrensmängeln beruhen.
- 43 ee) Auch der Ansatz einer üblichen Miete von 4,90 DM/m<sup>2</sup> für den Bauteil 02 ist aufgrund des einschlägigen Mietspiegels möglich. Nach den Feststellungen des FG hatte schon der vorhandene Gebäudebestand in Gestalt des Bauteils 01 den Ausstattungsstandard "gut", so dass dieser auf Bauteil 02 übertragen werden konnte.
- 44 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.