
Datum: 26.11.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 10/15 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:1126.3K10.15F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob das Dachgeschoss eines Hauses in die Berechnung der Brutto-Grundfläche für Zwecke der Feststellung des Grundbesitzwerts bei der Erbschaftsteuer einzubeziehen ist. 2

Der Kläger ist Beteiligter an der Erbengemeinschaft nach der am 00.00.0000 verstorbenen Frau A, geborene T. Die Erblasserin war Eigentümerin u. a. des Grundstücks A-Straße 1 in C. Laut Erbschein des Amtsgerichts C sind beteiligt an der Erbengemeinschaft neben dem Kläger mit 52,6 %, Frau N 1 mit 26,4 % sowie mit jeweils 4,2 % Frau U, Herr N 2, Herr N 3, Frau N 4 und Frau H. Der Kläger und Frau N 1 sind die Geschwister der Erblasserin. Der Kläger war zum Testamentsvollstrecker bestellt worden. 3

In der am 09.10.2013 beim Finanzamt eingegangenen Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts machte der Kläger u. a. in der Anlage „Ausstattungsbogen“ Angaben zum Ausstattungsstandard des Grundstückes. Eine Angabe zur Brutto-Grundfläche erfolgte bei der Erklärung nicht. Die Wohn- und Nutzfläche gab der Kläger mit 120 qm an. Zusätzlich erklärte er, dass der Dachboden nicht ausgebaut und das Haus unterkellert sei. 4

Der Beklagte übernahm die Ausstattungsmerkmale laut Erklärung. Als Brutto-Grundfläche erfolgte ein Ansatz von 120 qm je Geschoss, also für Keller, Erd- und Dachgeschoss. Die 5

Bewertung erfolgte im Sachwertverfahren. Den Gebäudesachwert ermittelte der Beklagte mit 143.820 Euro, den Bodenwert mit 148.410 Euro, sodass der vorläufige Sachwert 292.230 Euro betrug. Mit der Wertzahl 0,9 vervielfältigt ergab sich ein Grundstückswert von 263.007 Euro. Diesen Wert stellte der Beklagte mit Bescheid vom 31.10.2013 fest. Den Bescheid gab er dem Kläger als Vertreter für die Erbengemeinschaft nach A bekannt, in den Erläuterungen des Bescheids sind die Mitglieder der Erbengemeinschaft namentlich aufgeführt. Außerdem erfolgte der Zusatz, dass der Bescheid an den Kläger als Testamentsvollstrecker ergehe.

Der Kläger legte Einspruch ein. Die Wohnfläche für das Erdgeschoss betrage 103,84 qm. Das Haus verfüge über ein Walmdach. Das Dachgeschoss sei nicht ausgebaut und könne deswegen nicht in die Bewertung einbezogen werden. Außerdem befänden sich im Kellergeschoss ein Wohnraum von 22 qm und eine Garage mit einer Fläche von 27,95 qm. 6

Der Beklagte wies darauf hin, dass für die Berechnung im Sachwertverfahren nicht die Wohnfläche, sondern die Brutto-Grundfläche maßgebend sei. 7

Die Brutto-Grundfläche sei die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen (Geschosse) eines Gebäudes einschließlich deren konstruktiver Umschließungen (z. B. Wände, Dach). Hierzu gehörten grundsätzlich auch Keller- und nutzbare Dachgeschossebenen. Nicht dazu gehörten Kriechkeller und Spitzböden. 8

Dachgeschosse würden mit ihrer vollen Fläche auf die Brutto-Grundfläche angerechnet und somit als nutzbar behandelt, wenn deren lichte Höhe größer als 1,25 m sei und sie begehbar seien. Die Begehbarkeit setze eine feste Fläche und die Zugänglichkeit (mindestens über eine Auszugsleiter) voraus. 9

Die Brutto-Grundfläche errechne sich aus der bebauten Fläche multipliziert mit der Anzahl der vorhandenen Geschosse. Die bebaute Fläche ergebe sich aus der äußeren Länge multipliziert mit der äußeren Breite des Gebäudes. Sie sei für jedes auf dem Grundstück befindliche Gebäude getrennt zu ermitteln. 10

Die bebaute Fläche betrage nach den eingereichten Unterlagen 11,15 m x 12,30 m = 137 qm. Multipliziert mit der Geschoszahl ergebe sich daher eine Brutto-Grundfläche von 411 qm. Im Bescheid seien lediglich 360 qm berücksichtigt worden. 11

Ob das Dachgeschoss ausgebaut werden könne, spiele keine Rolle, ebenso wenig, ob es als Wohnfläche genutzt werde. Daher seien sowohl das gesamte Dachgeschoss als auch das gesamte Kellergeschoss (einschließlich der Garage) zu berücksichtigen. 12

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16.12.2014 als unbegründet zurück. Auf die Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen. 13

Mit der Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Nach R B 190.6 Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) sei Brutto-Grundfläche die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2-25005-02 und deren konstruktive Umschließungen, siehe Anlage 24 zum Bewertungsgesetz (BewG) Teil 1. Danach unterteile sich die Brutto-Grundfläche in eine Netto-Grundfläche und die Konstruktionsfläche. Die Konstruktionsfläche könne vernachlässigt werden im Streitfall, weil sie die Summe der Grundflächen der aufgehenden Bauteile aller Grundrissebenen eines Bauwerks von z. B. Wänden, Stützen, Pfeilern und Schornsteinen etc. bilde und im Zusammenhang mit der Bewertung eines Einfamilienhauses keine Rolle spiele. 14

Die Netto-Grundfläche gliedere sich in Nutzfläche, technische Funktionsfläche und Verkehrsfläche. Technische Funktionsflächen und Verkehrsflächen könnten bei dem zu bewertenden Gebäude als Nutzungsmöglichkeiten ausgeschlossen werden.

Von Bedeutung für die Bewertung sei im vorliegenden Fall die verbleibende Nutzfläche, die nach der DIN-Norm wie folgt differenziert werde: 16

- Wohnen und Aufenthalt 1178
- Büroarbeit 19
- Produktion, Hand- und Maschinenarbeit 20
- Experimente 21
- Lagern, Verteilen, Verkaufen 22
- Bildung, Unterricht, Kultur 23
- Heilen und Pflegen 24
- sonstige Nutzflächen. 25

Diese Nutzungsmöglichkeiten seien schon auf Grund der Walmdachkonstruktion und der dadurch bedingten geringen Firsthöhe nicht gegeben. Ein Ausbau des Dachgeschosses, um entsprechende Nutzungsmöglichkeiten zu erhalten, die unter den Begriff Nutzfläche fielen, sei im Streitfall nicht möglich. 26

Zutreffend sei ein Ansatz von zwei Geschossen von je 120 qm, sodass sich folgender Bedarfswert ergebe: 27

Bodenwert 148.410 Euro 28

Gebäudesachwert 2/3 von 143.820 Euro = 95.880 Euro 29

vorläufiger Sachwert 244.290 Euro 30

x Wertzahl 0,9 = 219.861 Euro. 31

Der Kläger beantragt, 32

den Bescheid vom 31.10.2013 und die Einspruchsentscheidung vom 16.12.2014 dahingehend abzuändern, dass der Grundbesitzwert auf 219.861 Euro festgesetzt wird. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Die Argumentation des Klägers, ein Ausbau des Dachgeschosses sei „aus technischen Gründen“ nicht möglich, könne nicht nachvollzogen werden. Es werde allerdings den Ausführungen des Klägers zugestimmt, dass eine Einbeziehung in die Brutto-Grundfläche nur zulässig sei, wenn eine zu den vom Kläger aufgeführten Zwecken laut DIN 227-2-2005-02 36

Nutzung möglich sei. Allerdings sei zu beachten, dass es ausreiche, wenn nur eine untergeordnete Nutzung, wie z. B. als Lager- und Abstellräume möglich sei. Es reiche also eine sog. eingeschränkte Nutzbarkeit. Aufgrund der Angaben des Architekten befinde sich im Dachgeschoss ein Raum, der mit „AR“ bezeichnet sei. Es sei daher davon auszugehen, dass dieser Raum sowohl zugänglich als auch nutzbar sei. Die Nutzung als Abstell- oder Lagerraum sei für eine Einbeziehung des Dachgeschosses in die Brutto-Grundfläche ausreichend, da zur Nutzfläche nach der DIN-Vorschrift auch Räume gehörten, die zur Lagerung dienten oder es sich um sonstige Nutzflächen handele oder Räume mit sonstigen Nutzflächen. Eine Nutzungsmöglichkeit insbesondere zu Wohnzwecken sei nicht erforderlich.

Aus der vorliegenden Bauzeichnung sei ersichtlich, dass das Dachgeschoss eine lichte Höhe von mehr als 1,25 m aufweise. Eine Walmdachkonstruktion sei für sich gesehen kein Ausschlusskriterium. 37

Der Senat hat die Bauakten beigezogen. Aus dem Akteninhalt ergibt sich, dass der Voreigentümer im Besitz einer Baugenehmigung für den Ausbau des Dachgeschosses war. Diese Dachausbaugenehmigung ist aber abgelaufen und ungültig, nachdem der Voreigentümer eine Verlängerung der Baugenehmigung mit Gültigkeit bis 11.10.1991 nicht mehr beantragt hat. 38

Der Kläger teilte dazu mit, dass bei der derzeitigen Bebauung ein Dachausbau nur mit einem großen Bauaufwand möglich wäre, da voraussichtlich das ganze Dach angehoben werden müsse. Für das Klageverfahren habe diese Option aber keine Bedeutung. Denn es gehe nur um die derzeit vorliegende Baulage und nicht um die künftige. Derzeit sei aber das Dachgeschoss nicht nutzbar. Im Übrigen sei nach dem Erlass des Finanzministeriums Brandenburg vom 08.09.1992, BStBl. I 1992, 572 und anderen Erlassen der Länderbehörden bei der Ermittlung des umbauten Raumes von der Gebäudegrundfläche und der Höhe auszugehen. Die Gebäudegrundfläche sei aus der Länge und Breite, gemessen nach Ausmaßen des Rohbaus, zu berechnen. Die Höhe bestimme sich aus dem Abstand zwischen der Oberkante des untersten Geschossfußbodens (Kellerfußboden) und der Oberkante der Decke über dem obersten ausgebauten Vollgeschoss. Bei einem ausgebauten Dachgeschoss sei die maximale Innenhöhe des ausgebauten Dachgeschosses der übrigen Gebäudehöhe zur Hälfte hinzuzurechnen. Das bedeute im Umkehrschluss, dass ein nicht ausgebauter Dachgeschoss in die Bewertung nicht einzubeziehen sei. 39

Das Gebäude, das inzwischen für 280.000 Euro verkauft ist, ist am 24.07.2015 von der Berichterstatterin und den Beteiligten besichtigt worden. Dabei wurde festgestellt, dass zu dem Dachgeschoss eine Holzterrasse (keine Auszugsterrasse) führt. Der Kläger wies darauf hin, dass der Boden eine Dachbalkenkonstruktion sei und lediglich Spanplatten darauf verlegt seien. Es sei also sehr geräuschintensiv, d. h., wenn oben einer auf dem Dachboden gehe, höre man unten alles. Auch die Dämmung sei dadurch nur bedingt vorhanden. Eine elektrische Beleuchtung ist installiert. Eine Heizung ist nicht vorhanden. Im Dachboden befindet sich ein kleines Dachfenster. 40

Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll über den Erörterungstermin vom 24.07.2015 und das Schreiben des Gerichts vom 28.07.2015 an den Beklagten Bezug genommen. 41

Der Beklagte nahm zu der Möglichkeit eines Abschlags nach der Sachvertrichtlinie (Tz. 4.1.1.4, Tz. 4.1.1.5 und Tz. 4.1.1.6) mit Schreiben vom 05.11.2015 Stellung und verwies darauf, dass der beschriebene Dachboden aufrechtstehend betreten und begangen werden könne, da es sich um eine lichte Höhe nach den Zeichnungen von rund 1,90 m handele. Bei der durchschnittlichen Körpergröße von erwachsenen Menschen in Deutschland nach Zahlen 42

aus 2005 bis 2009 betrage die Körpergröße 1,65 m bei Frauen und bei Männern 1,78 m. Es handele sich damit um eine nutzbare und vollanrechenbare Fläche für die Bewertung.

Abschläge nach der Sachwertrichtlinie seien nur dann möglich, wenn eine eingeschränkte Nutzbarkeit vorliege. 43

Der Senat hat am 26.11.2015 mündlich verhandelt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 44

Entscheidungsgründe 45

Die Klage ist nicht begründet. 46

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 00.00.0000 und die Einspruchsentscheidung vom 16.12.2014 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 47

Nach § 182 Abs. 2 Nr. 3 Bewertungsgesetz (BewG) in Verbindung mit § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG sind Ein- und Zweifamilienhäuser im Sachwertverfahren zu bewerten, wenn kein Vergleichswert vorliegt. Zur Ermittlung des Gebäudesachwerts sind nach § 189 in Verbindung mit § 190 Abs. 1 BewG die jeweiligen Regelherstellungskosten mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes zu multiplizieren (Gebäuderegelerstellungswert). 48

Der Begriff der Brutto-Grundfläche ist in Anlage 24 zum BewG definiert. Die Brutto-Grundfläche ist danach die Summe der bezogen auf die jeweilige Gebäudeart marktüblich nutzbaren Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks. In Anlehnung an die DIN 277-1:2005-02 sind bei den Grundflächen folgende Bereiche zu unterscheiden: 49

Bereich a: überdeckt und allseitig in voller Höhe umschlossen, 50

Bereich b: überdeckt, jedoch nicht allseitig in voller Höhe umschlossen, 51

Bereich c: nicht überdeckt. 52

Für die Anwendung der Regelherstellungskosten sind im Rahmen der Ermittlung der Brutto-Grundfläche nur die Grundflächen der Bereiche a und b zugrunde zu legen. Balkone, auch wenn sie überdeckt sind, sind dem Bereich c zuzuordnen. 53

Für die Ermittlung der Brutto-Grundfläche sind die äußeren Maße der Bauteile einschließlich Bekleidung, z. B. Putz und Außenschalen mehrschaliger Wandkonstruktionen, in Höhe der Bodenbelagsoberkanten anzusetzen. 54

Nicht zur Brutto-Grundfläche gehören z. B. Flächen von Spitzböden und Kriechkellern, Flächen, die ausschließlich der Wartung, Inspektion und Instandsetzung von Baukonstruktionen und technischen Anlagen dienen sowie Flächen unter konstruktiven Hohlräumen, z. B. über abgehängten Decken. 55

Nach DIN 277 des Deutschen Instituts für Normung e. V. bilden die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen und deren konstruktive Umschließung eines Gebäudes die Bruttogrundfläche, die sich in Netto- und Konstruktionsgrundfläche unterteilt. 56

Die Nettogrundfläche ist die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks und schließt ein die Grundflächen von freiliegenden Installationen, fest eingebauten 57

Gegenständen, wie z. B. von Öfen, Heiz- und Klimageräten, Bade- oder Duschwannen etc., nicht raumhohe Vormauerungen und Bekleidungen, Einbaumöbeln, nicht ortsgebundenen, versetzbaren Raumteilern, Installationskanälen und –schächten sowie Kriechkellern über 1,0 qm lichtigem Querschnitt sowie von Aufzugsschächten.

Die Konstruktionsfläche bildet die Summe der Grundflächen der aufgehenden Bauteile aller Grundrissebenen eines Bauwerks von Wänden, Stützen, Pfeilern und Schornsteinen, raumhohen Vormauerungen und Bekleidungen, Installationshohlräumen, Wandnischen und –schlitzen, Wandöffnungen z. B. Türen, Fenster, Durchgänge sowie von Installationskanälen und –schächten sowie Kriechkellern bis 1,0 qm lichtigem Querschnitt. 58

Innerhalb der Nettogrundfläche werden Nutzfläche, technische Funktionsfläche und Verkehrserschließung und –sicherung unterschieden. 59

Zur Nutzfläche gehören 60

- Wohnen und Aufenthalt, 61
- Büroarbeit, 62
- Produktion, Hand- und Maschinenarbeit, Experimente, 63
- Lagern, Verteilen, Verkaufen 64
- Bildung, Unterricht und Kultur 65
- Heilen und Pflegen 66
- Sonstige Nutzflächen 67

In Anlehnung an DIN 277 hat das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung die Richtlinie zur Ermittlung des Sachwerts (Sachwertrichtlinie – SW – RL) am 05.09.2015 erlassen. Dabei beziehen sich nach Tz. 4.1.1.4 Abs. 1 der SW-RL die Kostenkennwerte der Normalherstellungskosten 2010 (NHK 2010) auf den Quadratmeter Brutto-Grundfläche. Nach Abs. 4 von Tz. 4.1.1.4 gehören nicht zur Brutto-Grundfläche z. B. Flächen von Spitzböden und Kriechkellern usw. Nach Tz. 4.1.1.4 Abs. 5 SW-RL ist bei den freistehenden Ein- und Zweifamilienhäusern, Doppelhäusern und Reihenhäusern u. a. eine Unterteilung in Gebäudearten mit ausgebautem und nicht ausgebautem Dachgeschoss erfolgt. Nach Tz. 4.1.1.4 Abs. 6 Satz 1 SW-RL ist entscheidend für die Anrechenbarkeit der Grundflächen in Dachgeschossen ihre Nutzbarkeit. Dabei genügt es nach Tz. 4.1.1.4 Abs. 6 Satz 2 SW-RL nach dieser Richtlinie, dass unter Bezugnahme auf DIN 277-2:2005-02 nur eine untergeordnete Nutzung, wie z. B. als Lager- und Abstellräume, Räume für betriebstechnische Anlagen möglich ist (eingeschränkte Nutzbarkeit). Als nutzbar behandelt werden können nach Tz. 4.1.1.4 Abs. 6 Satz 3 und Satz 4 SW-RL Dachgeschosse ab einer lichten Höhe von 1,25 m, soweit sie begehbar (feste Decke und Zugänglichkeit) sind. 68

Abschläge nach Tz. 4.1.1.5 Abs. 2 SW-RL kommen im Fall einer eingeschränkten Nutzbarkeit des Dachgeschosses in Betracht; eine eingeschränkte Nutzbarkeit liegt danach vor, wenn das Dachgeschoss nicht ausbaufähig ist. 69

Bei Anwendung dieser Vorgaben auf den Streitfall ist die Brutto-Grundfläche des Dachgeschosses entgegen der Auffassung des Klägers in vollem Umfang zu berücksichtigen. 70

Das Dachgeschoss ist zugänglich über eine normale Treppe im Treppenhaus, die direkt neben der Hauseingangstür abgeht und ins Dachgeschoss führt. Im Streitfall handelt es sich um eine Holztreppe. Das Dachgeschoss ist auch begehbar, d. h. es verfügt über eine feste Decke. Dass es sich um eine Dachbalkenkonstruktion handelt, auf der nur Spanplatten verlegt sind, ändert daran ebenso wenig etwas, wie daran, dass damit nur eine bedingte Dämmung vorhanden ist mit der Folge, dass man im Erdgeschoss hört, wenn sich jemand im Dachgeschoss bewegt.

Das Dachgeschoss weist auch unstreitig eine lichte Höhe von mehr als 1,25 m aus. Nach Augenschein beträgt die Höhe etwa 1,90 m, so dass es aufrechtstehend betreten und begangen werden kann, mit Ausnahme natürlich der Dachschrägen. 72

Ein Abschlag kommt nicht in Betracht. Das Dachgeschoss ist zwar nicht ausgebaut, es ist aber nach den vorliegenden Bauakten - eine Baugenehmigung war dem Voreigentümer für den Ausbau des Dachgeschosses erteilt worden – ausbaufähig, was vom Kläger auch nicht mehr bestritten wurde. Dass der Dachausbau ggf. nur mit einem erheblichen finanziellen Aufwand erfolgen kann, weil möglicherweise, wie der Kläger vorträgt, das Dach angehoben werden muss, ist ohne Bedeutung für die Ausbaufähigkeit des Daches und berechtigt deswegen nicht zur Vornahme eines Abschlags. 73

Es sind keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass die Ermittlung der Brutto-Grundfläche nach den Vorgaben des BewG in Verbindung mit DIN 277 unter Heranziehung der SW-RL nicht im Einklang mit dem BewG steht. Auch die Oberfinanzdirektion Niedersachsen hat mit Verfügung vom 15.04.2013 (S 3225 – 37 – St 283) die Brutto-Grundfläche hinsichtlich der Dachgeschosse entsprechend formuliert, mit der Folge, dass auch danach im Streitfall das Dachgeschoss in die Brutto-Grundfläche mit einzubeziehen wäre. 74

Die Ausführungen des Klägers und die von ihm zitierten Verwaltungsanweisungen betreffen die Ermittlung der Wohnfläche, auf die es im Streitfall aber nicht ankommt, bzw. die Ermittlung des umbauten Raums, die nicht mit der Ermittlung der Brutto-Grundfläche gleichgesetzt werden kann. Soweit er sich auf Abschnitt 27 Abs. 3 eines Erlasses des Finanzministeriums Baden-Württemberg bezieht, handelt es sich um die gleichlautenden Erlasse der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 05.05.2009 (BStBl I 2009, 590). Der vom Kläger zitierte Abschnitt 27 Abs. 3, in dem es heißt, dass von einem Gebäude mit ausgebautem Dachgeschoss auszugehen ist, wenn es zu mehr als 50 Prozent ausgebaut ist, bezieht sich auf die Frage, in welche Gebäudeklasse die Einordnung zu erfolgen hat. Er besagt nichts zur Ermittlung der Brutto-Grundfläche, die im Erlass vom 05.05.2009 in Abschnitt 30 geregelt ist. Nach Abschnitt 30 Abs. 5 Satz 5 des Erlasses vom 05.05.2009 werden bei der Ermittlung der Brutto-Grundfläche nur nicht nutzbare Dachflächen nicht berücksichtigt. Das Dachgeschoss ist im Streitfall aber unstreitig als Abstell- und Lagerraum nutzbar. 75

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 76

Die Revision wird zugelassen zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 77