

Titel:

Bedarfsbewertung für Zwecke der Schenkungsteuer

Normenkette:

BewG § 184 Abs. 3 S. 2

Schlagwort:

Bewertung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – II R 41/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

StEd 2021, 125

EFG 2021, 432

ErbStB 2021, 102

DStRE 2021, 1372

BeckRS 2020, 39362

ZEV 2021, 199

LSK 2020, 39362

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das beklagte Finanzamt (FA) zu Recht das streitgegenständliche Grundstück für Zwecke der Schenkungsteuer nicht im Sachwert-, sondern im Ertragswertverfahren bewertet hat.

2

Die Klägerin, die die Schenkungsteuer zu tragen hat, schenkte am 30. Dezember 2013 einen Anteil von 525/10.000 des bebauten Grundstücks in X-Stadt an A. Das Grundstück ist mit Vorder-, Seiten-, und Rückgebäude (HG III) bebaut, die gesamte Wohn- und Nutzfläche der Gebäude beträgt ca. 2.407,52 qm. Vorder- und Seitengebäude sind im Jahr 1954, das Rückgebäude ist im Jahr 1966 errichtet worden. Das gemischt genutzte Grundstück (Wohnungen, Büros, Läden und Hotel) diente am Stichtag zu mehr als 50% und zu nicht mehr als 80% betrieblichen Zwecken.

3

Für die acht Wohnungen, von denen eine leer stand, wurden am Stichtag Mieten zwischen 10,20 € und 13,77 € erzielt. Für zwei der drei Läden wurden Mieten von 14,25 €/qm bzw. 16,19 €/qm erzielt. Ein Laden und ein Büro waren gemeinsam für 11,19 €/qm vermietet.

4

Für die neun Büros wurden folgende Mieten erzielt: 12,65 €, 12,99 €, 11,85 €, 14,13 €, 12,98 €, 13,64 €, 10,09 €, 6,85 €, 10,90 €. Für das Hotel im Seitengebäude mit 346 qm wurde eine Miete von 3.983,57 € pro

Monat = 11,51 €/qm erzielt. Das Hotelapartment im Vorderhaus 1. OG mit 35 qm war für 14,65 €, das Hotelapartment im Vorderhaus 5. OG mit 32 qm war für 15,44 € vermietet.

5

Am Stichtag wurde im Seitengebäude EG, 1. und 2. OG sowie im 1. und 5. Stock des Vordergebäudes von dem Mieter (BM) das Hotel betrieben. Das Hotel garni verfügte über vierzehn Bettenräume im Seitengebäude, eine Rezeption und einen Frühstücksraum mit insgesamt 346 qm sowie zwei Apartments im Vorderhaus, 1. und 5. OG mit 35 qm bzw. 32 qm und ermöglichte die Beherbergung von sechsunddreißig Gästen. Es waren zehn Garagen und zwölf Stellplätze vorhanden.

6

Nach Aktenlage wurde im streitigen Objekt seit 1968 eine Pension bzw. ein Hotel betrieben. Im Dezember 1987 wurden an den Vormieter des BM, an AM, in dessen Mietvertrag BM eingetreten ist, von den damaligen Eigentümern des Objekts Räume zur Benutzung als Pension vermietet.

7

So hatte die damalige Grundstückseigentümerin mit Mietvertrag vom 18. Dezember 1987 bereits ab 1. Januar 1988 im 1. und 2. OG des Seitengebäudes Räume mit einer Größe von 173,35 qm und 136,00 qm an AM zur Benutzung als Wohnung und Pension zu einem Mietzins von 4.000 DM vermietet. Mit Garagenmietvertrag vom Dezember 1987 hatte die damalige Eigentümerin auch eine Garage und drei Stellplätze an AM vermietet.

8

Mit Mietverträgen jeweils vom 29. November 2000 hatte die damalige Grundstückseigentümerin ab 1. Dezember 2000 an Herrn AM die im 1. und 5. Stock im Vorderhaus gelegenen 35 qm bzw. 32 qm großen Apartments, bestehend aus je einem Zimmer mit Kochnische, Bad/WC, Kelleranteil und einer Loggia zum Zwecke der Benutzung als Wohnung vermietet. Der Mietzins betrug 925 DM für das Apartment im 1. Stock und 890 € für das Apartment im 2. Stock, jeweils zzgl. Betriebskosten.

9

Mit „Mietvertrag über Geschäftsräume“ vom 14. Mai 2001 mietete AM die im streitigen Objekt im Hof, rechtes Seitengebäude, im 1. und 2. OG gelegenen Gewerberäume zur Benutzung als Pension und Wohnung, sowie Funktionsflur- und Treppenräume. Mitvermietet wurden die im Vorderhaus, 1. und 5. Stock gelegenen Apartments, bestehend aus je einem Zimmer mit Kochnische, Bad/WC, Kelleranteil und Loggia. Diese Räume waren ausschließlich als Dienstwohnung, bei Bedarf auch zur Unterbringung von Gästen, als zur Gewerbeinheit gehörend vermietet. Die Räume im Seitengebäude und Vorderhaus bildeten zusammen „das Mietobjekt“. Die Mietfläche betrug im Seitengebäude 1. OG ca. 173,35 qm, im Seitengebäude 2. OG ebenfalls ca. 173,35 qm. Lt. Mietvertrag war es Sache des Mieters, das Mietobjekt so auszubauen, dass das Mietobjekt dem vertraglichen Nutzungszweck entspricht. Der Innenausbau (Zwischenwände, Sanitäreinrichtungen, Fußböden, Decken, Wandverkleidungen, Beleuchtungen, Heizkörper etc.) war -einschließlich der Instandhaltung und Instandsetzung Sache des Mieters. Der Mieter war verpflichtet, alle mit seinem Betrieb in Verbindung stehenden Genehmigungen auf eigene Kosten einzuholen. Behördlich geforderte, in das Mietobjekt einzubauende Einrichtungs- und Sicherheitsmaßnahmen hatte der Mieter auf eigene Kosten einzubauen. Das Mietobjekt war ausschließlich zum Betrieb als Pension/Hotel vermietet. Der monatliche Mietzins für das Mietobjekt betrug ab Juli 2000 3.375 € zzgl. Betriebs- und Heizkosten. In § 16 des Vertrages ist festgehalten, dass der Mieter verpflichtet ist, das Mietobjekt nach Beendigung des Mietverhältnisses vollständig geräumt zurückzugeben und das von ihm ab 1. Juli 2000 eingebaute Zubehör sowie die eingebrachte Einrichtung und sonstige Einbauten, Verkabelungen, Reklameanlagen und Werbeschilder zu entfernen.

10

Mit Schreiben vom 11. Februar 2005 wies das Referat für Stadtplanung und Bauordnung in X-Stadt die damaligen Eigentümer darauf hin, dass im Seitengebäude eine Pension untergebracht sei, obwohl der Bauplan vom 3. November 1955 hier eine Wohnnutzung ausweise. Es läge daher eine Nutzungsänderung vor. Daraufhin stellten die Eigentümer am 8. April 2005 einen Antrag auf Nutzungsänderung, der am 11. Mai 2005 genehmigt wurde.

11

Mit Vertragsübernahme vom 21. Juli 2008 trat BM zum 1. August 2008 in die bestehenden Mietverträge (Gewerberaummietvertrag vom 8. Mai 2001, Garagenmietvertrag vom Dezember 1987 -drei Stellplätze, eine Garage, derzeit vier Stellplätze, drei Garagen zum Mietzins von 420 € monatlich-) ein. Im Vertrag ist festgehalten, dass das Mietverhältnis für die Räume im Seitengebäude 1. und 2. OG bis 30. Juni 2010 befristet ist, der Mieter ein Optionsrecht für weitere fünf Jahre hat, die Apartments im Vorderhaus 1. und 5. Stock bei Vorliegen eines wichtigen Grundes mit den gesetzlichen Fristen gekündigt werden können. Der Mietzins für das Hotel (Hof, rechtes Seitengebäude) wurde ab 1. August 2008 auf 3.668,11 € zzgl. Heiz- und Betriebskosten, für die Garagen auf 420 € festgelegt. Die Miete für die Apartments sollte zunächst unverändert bleiben. Herrn BM wurde das Optionsrecht eingeräumt, den Mietvertrag bis 31. Juli 2023 zu verlängern. Lt. Vertrag war der Vermieterin nicht bekannt, ob die derzeitige Nutzung einzelner Räume und Flächen durch AM in formeller und materieller Übereinstimmung mit den bestehenden Vorschriften erfolgt.

12

In der beim FA eingereichten Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts erklärte der steuerliche Vertreter der Klägerin eine übliche Monatsmiete (Nettokaltmiete pro qm) für die Mietwohnungen mit einer Fläche von 630 qm von 12 €/qm, eine übliche Monatsmiete von 7.560 €/qm sowie eine vereinbarte mtl. Nettokaltmiete am Bewertungsstichtag von 7.408 €/qm. Für die Büros und das Hotel wurden eine übliche Monatsmiete (Nettokaltmiete pro qm) von 13 €/qm, eine übliche Monatsmiete von 22.997 €/qm sowie eine vereinbarte mtl. Nettokaltmiete am Bewertungsstichtag von 21.581 €/qm erklärt.

13

Der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in X-Stadt stellte für das Gebiet, in dem das streitgegenständliche Grundstück liegt, auf den 31. Dezember 2012 einen Bodenrichtwert i.H.v. 7000 € bei einer GFZ von 2,5 Nutzungsart M (Geschossbaugelände) fest.

14

Mit an die Klägerin als Inhaltsadressatin gerichtetem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30. Dezember 2013 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 27. September 2017 stellte das FA unter Anwendung des Ertragswertverfahrens den Grundbesitzwert i.H.v. 10.792.320 € fest und rechnete ihn der Beschenkten zu 525/10.000 (566.596 €) zu. Der Gebäudeertragswert errechnete sich anhand der erklärten Nettokaltmieten am Besteuerungsstichtag. Nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter wurde eine übliche Miete von 335 € monatlich für eine leerstehende Wohnung mit ungünstiger Belichtung und 835 € monatlich für ein leerstehendes Büro angesetzt. Außerdem wurde der vom Gutachterausschuss in X-Stadt veröffentlichte Liegenschaftszinssatz von 3,3% für Wohnhäuser mit Gewerbeanteil größer 30% in besonders attraktiven und zentrumsnahen Wohnlagen (ohne Denkmalschutz) angesetzt. Das FA stellte den Bodenwert des Grundstücks mit 10.792.320 € fest. Dieser errechnete sich aus der Grundstücksfläche von 1.460 qm und dem auf die auf dem Grundstück tatsächlich verwirklichte GFZ von 2,64 umgerechneten Bodenrichtwert von 7.000 €/qm bei einer GFZ von 2,5. Der Gebäudeertragswert wurde mit 0 € festgestellt, weil der Reinertrag des Grundstücks i.H.v. 270.535 € vermindert um die Bodenwertverzinsung (Liegenschaftszinssatz 3,30%) von 356.147 € einen negativen Gebäudeertragswert ergab. Gem. § 184 Abs. 3 Satz 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) war deshalb der Bodenwert anzusetzen.

15

Mit Schreiben vom 29. September 2017 legte die Klägerin Einspruch ein. Der Grundbesitzwert betrage nur 8.882.948 €. Das Objekt sei im Sachwert- und nicht im Ertragswertverfahren zu bewerten. Mit Einspruchsentscheidung vom 19. Oktober 2017 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

16

Zur Begründung der fristgerecht eingereichten Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen Folgendes vor: Die Bewertung des Grundstücks sei im Sachwertverfahren vorzunehmen. Maßgebend sei, dass für Laden-, Büro- und Hotelmieten kein gesicherter Mietspiegel vorliege und somit die angesetzten tatsächlichen Mieten nicht auf ihre Üblichkeit geprüft werden könnten. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens nach § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG erfordere die Ableitbarkeit einer ortsüblichen Miete für die jeweiligen Nutzungen. Scheitere dies für einen erheblichen Teil der Flächen, so sehe die gesetzliche Regelung nach § 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG die Anwendung des Sachwertverfahrens vor. Diese Vorschrift stehe in Beziehung zu § 186 Abs. 2 Nr. 2 BewG, wonach für jede einzelne Nutzungsfläche eine Prüfberechnung zwischen der ortsüblichen und der tatsächlichen vertraglichen Miete vorzunehmen sei. Weiche die tatsächliche Miete von der

ortsüblichen um mehr als 20% ab, so sei die ortsübliche Miete im Ertragswertverfahren anzusetzen. Könne diese Prüfberechnung aufgrund fehlender Quellbezüge nicht vorgenommen werden, scheitere die Anwendbarkeit des Ertragswertverfahrens.

17

Im Streitfall habe das FA diese Prüfberechnung in keinem Fall vorgenommen, sondern die tatsächlichen Mieten ohne weitere Prüfungsschritte als ortsüblich bezeichnet. Insbesondere seien keinerlei Nachweise hinsichtlich der abzuleitenden Büromieten oder gar der Hotelmiete erbracht worden. In den wenigen Veröffentlichungen für Laden- und Büromieten seinen ungesicherte Spannenwerte angegeben, von denen nicht, wie in einem Gewerbemietenspiegel üblich, der Mietwert für einfache, mittlere und bessere Ausstattungen abgeleitet werden könne. Das vereinfachte Festsetzen der Mieterträge über die Ist Mieten sei nicht möglich, da dann die Ist Miete mit der Vergleichsmiete von Anfang an gleichgesetzt würde und die Vorschrift des § 186 Abs. 2 Nr. 2 BewG entbehrlich wäre. Zwar wäre der Mietwertvergleich theoretisch für das FA möglich. Da der Steuerpflichtige sichergehen können müsse, dass die Mietwertableitung nicht falsch erfolgt sei, müsse das FA aber eine ausreichend nachprüfbar Datenbasis offenlegen. Dies scheitere regelmäßig am Steuergeheimnis. Für Managementimmobilien wie Hotels, Altenheime und Kliniken gebe es naturgemäß keine Vergleichsmieten auf qm-Basis. Die Bewertung bewege sich im Grenzbereich zwischen Immobilien- und Unternehmensbewertung. Hotels seien Wirtschaftsunternehmen, die Immobilie diene quasi nur als Hülle für den Betriebszweck. Die Miethöhe hänge von der sog. Pachtquote ab, die über den nachhaltig zu erzielenden Umsatz des Hotels zu bemessen sei. Damit müssten die Umsatzkennzahlen weiterer Steuerpflichtiger vom FA aufgedeckt werden. Dem stehe aber wiederum das Steuergeheimnis entgegen. Das im streitigen Objekt betriebene Hotel sei ein 3-Sterne Hotel Garni, das in den einschlägigen Buchungsportalen als Hotel gelistet sei und über dessen Eingangsportal ein entsprechend großes Werbeschild prange. Sei auch nur für geringe Flächen der Immobilie, wie hier für das Hotel, keine übliche Miete ermittelbar, so färbe dies auf das gesamte Objekt ab, es sei dann im Sachwertverfahren zu bewerten.

18

Dass das Ertragswertverfahren hier zu völlig fehlerhaften Ergebnissen führe, sehe man auch daran, dass der vom FA festgestellte Grundbesitzwert von 10.792.320 € bei einem Mietwert von 355.968 €/Jahr zu einem Jahresrohmietersvervielfältiger von 30,3 führe. Die im Marktbericht des Gutachterausschusses in X-Stadt für 2012 aufgeführten Vergleichsobjekte wiesen hingegen Vervielfältiger in der Spanne von 21 bis 26 bei einem Mittelwert von 23 auf. Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ergebe sich für das streitige Objekt ein Jahresrohmietersvervielfältiger von 24,9, der in der vom Gutachterausschuss veröffentlichten Spanne liege.

19

Schließlich sei der der Feststellung des Grundbesitzwertes zugrunde gelegte Bodenrichtwert von 7.392 €/m² zu hoch. Die für unbebaute Grundstücke ermittelten Bodenwerte seien in unveränderter Form für ältere renditeorientierte Bestandsimmobilien ungeeignet. In X-Stadt würden ältere Bestandsbebauungen im Ertragswertverfahren keinen positiven Gebäudereinertrag mehr ausweisen. Sie seien nur noch mit dem Bodenwertansatz zu bewerten. Dadurch werde der Ausnahmefall zum Regelfall, was gesetzlich nicht beabsichtigt sei. Der Bodenwert müsse ermäßigt werden, wenn sich ergebe, dass er durch Mietwerte beeinflusst worden sei, die -wie hierbei Bestandsimmobilien nicht erzielt werden könnten. Der Gutachterausschuss selbst schlage im Immobilienmarktbericht in diesen Fällen ein „Dämpfungsmodell“ für das Ertragswertverfahren vor. Dieses führe im Ergebnis zu einer Verschiebung der Werte zwischen Boden und Gebäude, ohne den Gesamtwert wesentlich zu beeinflussen. Im Klageverfahren legte die Klägerin die Kopie eines Gutachtens über den Verkehrswert des mit einem Hotel (Vorder- und Rückgebäude) mit Restaurant und Kellerlokal bebauten und in der Nähe des streitigen Objekts gelegenen Grundstücks vor, in dem der Gutachter für die Bewertung des Objekts für das Zwangsversteigerungsverfahren einen Liegenschaftszinssatz von 5,38% ermittelt hatte.

20

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwertes auf den 30. Dezember 2013 für Zwecke der Schenkungsteuer vom 27. September 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Oktober 2017 einen Grundbesitzwert von 8.882.948 € festzustellen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

21

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

22

Das FA ist der Ansicht, es habe das gemischt genutzte Grundstück im Streitfall zu Recht im Ertragswertverfahren bewertet. Für alle Wohn- und Gewerbeflächen sei -wie von § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG geforderte- eine übliche Miete ermittelbar. Die tatsächlich erzielten Mieten für Wohnungen, Büros, Läden und das Hotel seien hier mit unterschiedlichen fremden Dritten vereinbart worden. Die tatsächlichen Wohnungsmieten (10,35 € bis 15,44 €) würden dem Mietspiegel in X-Stadt entsprechen und nicht um mehr als 20% von der üblichen Miete abweichen. Die Mieten für Büros im Vordergebäude (11,85 € bis 12,99 €) und die Mieten für die Läden (14,25 € bis 16,19 €) würden dem Gewerbeimmobilienmarktbericht der Region entsprechen bzw. nicht mehr als 20% von der üblichen Miete abweichen. Bezüglich der neun Büros und drei Läden auf dem Grundstück ergebe sich die ortsübliche Miete bereits aus dem Objekt selbst. Die Mieten seien mit verschiedenen Vertragspartnern ausgehandelt worden und wiesen ein einheitliches Bild auf, die Differenzierungen seien schlüssig aus der Lage im Vorder- bzw. Seitengebäude und dem Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages begründet. Die innerhalb des streitbefangenen Grundstücks an verschiedene Mieter vermieteten Räumlichkeiten seien Ausdruck eines Mikromarkts innerhalb des Objekts. Bei dem Gebäudeteil Hotel sei auf den ersten Blick kein Hotelbetrieb erkennbar, da keine Werbung auf ein Hotel aufmerksam mache, so dass es rein äußerlich nicht mit dem klassischen Hotelgewerbe (z.B. Ibis, Hilton etc.) vergleichbar sei. Aufgrund der fehlenden Zusatzangebote wie Sauna, Lobbybereich mit Bar, Fitnessraum, wie sie im klassischen Hotelgewerbe üblich seien, gleiche das Hotel auch im Inneren einer Pension, weshalb die Mieten nicht mit denen von üblichen Hotelbetrieben in der Umgebung verglichen werden könnten. Vielmehr sei zu berücksichtigen, dass der Vermieter hier keine besonderen baulichen Maßnahmen am Gebäude zur Verfügung stelle. Daher sei es marktgerecht, dass die Miete für das Hotel (Hotel im Vordergebäude 12,10 € bzw. 15,44 €; Hotel im Seitengebäude 10,30 €) mit den üblichen Mieten für Wohnungen und Büros verglichen werde. Die Mieten für das Hotel würden dem Niveau der Wohnungsmieten (jeweils ohne Garage/Stellplatz) entsprechen. Darüber hinaus sei aufgrund der Vielzahl der vermieteten Hotelgrundstücke in X-Stadt die Voraussetzung des Vorliegens eines örtlichen Grundstücksmarktes und damit die Möglichkeit der Ermittlung einer ortsüblichen Miete gegeben.

23

Im Klageverfahren legte das FA eine Aufstellung vor, in der 26 Vergleichsmieten für gewerbliche Räume in X-Stadt (Läden und Büros) in räumlicher Nähe zum streitigen Objekt ausgewiesen waren. Die Mieten dieser 50 bis 2024 qm großen Räume bewegten sich in den Jahren 2012 bis 2015 von 10 €/qm bis 30,91 €/qm.

24

Mit Beschluss vom 7. September 2020 ist der Rechtsstreit dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (§ 6 der Finanzgerichtsordnung - FGO -) worden.

25

Die Entscheidung ergeht im Einvernehmen der Parteien gem. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

26

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Grundbesitzwert- bzw. Rechtsbehelfsakte des FA, sowie die Gerichtsakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

27

1. Die zulässige Klage ist unbegründet und daher abzuweisen.

28

Der festgestellte Grundbesitzwert ist vom FA dem Grunde und der Höhe nach zutreffend im Ertragswertverfahren ermittelt worden.

29

a) Nach § 12 Abs. 3 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) i.V.m. §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 157 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 BewG sind für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab 1. Januar 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. Gemischt genutzte Grundstücke i.S. von § 181 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 7 BewG -wie das streitgegenständliche Objekt 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).

30

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). Auf welche Art und Weise die übliche Miete zur Prüfung der 20-Prozent-Grenze zu ermitteln ist, gibt der Gesetzgeber nicht vor. Letztlich handelt es sich um eine Schätzung gemäß § 162 AO, bei der alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind, zu berücksichtigen sind. Weicht die tatsächlich vereinbarte Miete um mehr als 20% nach oben von der üblichen Miete ab, liegt es im eigenen Interesse des Steuerpflichtigen, die Abweichung nachzuweisen, ihn trifft also in diesem Fall die Nachweislast (vgl. Rossler/Troll, BewG, §§ 184 - 188, Rz. 15a).

31

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 (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2019 II R 41/16, ZEV 2020, 438; R B 186.5 Abs. 1 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 - ErbStR 2011 -).

32

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 2013). 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. 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“).

33

Befinden sich -wie im Streitfall auf einem Grundstück mehrere selbständige Gebäude oder Gebäudeteile und lässt sich für mindestens eines dieser Gebäude oder -teile keine übliche Miete ermitteln, erfolgt die Wertermittlung für die gesamte wirtschaftliche Einheit einheitlich nach dem Sachwertverfahren (R B 182 (5), ErbStR 2013).

34

b) Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall hat das FA zu Recht den Grundbesitzwert im Ertragswertverfahren ermittelt und i.H.v. 10.792.320 € festgestellt.

35

aa) Unstreitig handelt es sich bei dem streitgegenständlichen Grundstück um ein gemischt genutztes Grundstück, da es neben Wohnzwecken zu mehr als 50% und zu nicht mehr als 80% eigenen oder fremden betrieblichen Zwecken dient.

36

bb) Das gemischt genutzte Grundstück ist nach Ansicht des Gerichts auch gem. § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG im Ertragswertverfahren und nicht nach § 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG im Sachwertverfahren zu bewerten, weil sich im Streitfall auf dem örtlichen Grundstücksmarkt nicht nur für die Wohnflächen, sondern auch für die Büros, die Läden und die an das Hotel vermieteten Flächen jeweils eine übliche Miete ermitteln lässt.

37

(1) Für die Wohnflächen kann die übliche Miete dem von der X-Stadt veröffentlichten qualifizierten Mietspiegel für X-Stadt 2013 entnommen werden.

38

(2) Nach Ansicht des Gerichts besteht im Streitfall in Anbetracht der Vielzahl der vermieteten gewerblichen Flächen in X-Stadt nicht nur für die Wohnflächen, sondern auch für die Gewerbeflächen, also für die Flächen, die zur Nutzung als Büro, Laden bzw. Hotel vermietet sind, ein örtlicher Grundstücksmarkt und damit die Möglichkeit der Ermittlung einer ortsüblichen Miete.

39

(2.1) Dass sich insbesondere für die als Büro und Laden vermieteten Gewerbeflächen in Anbetracht der Vielzahl der vermieteten Läden und Büros in München eine ortsübliche Miete ermitteln lässt, steht für das Gericht außer Frage. So können zur Ermittlung der ortsüblichen Miete von Büros und Ladenlokalen z.B. der von der Süddeutschen Zeitung und der Industrie- und Handelskammer für X-Stadt und die Region herausgegebene Gewerbeimmobilienmarktbericht oder der IVD Gewerbe Preisspiegel 2012/2013 herangezogen werden. Im Gewerbeimmobilienmarktbericht sind unter anderem Mietpreise für Büroflächen und Ladenlokale in X-Stadt nach ausgewählten Stadtbezirken veröffentlicht worden. Der IVD Gewerbe Preisspiegel 2012/2013 weist die Netto-Kaltmieten von Büroflächen mit einfachem, mittlerem und gutem Nutzungswert sowie Höchstmieten für Spitzenobjekte in Toplagen, Ladenmieten für Flächen in 1a- und 1b-Lagen im Geschäftskern und Nebenkern in X-Stadt aus. Auch anhand von vom FA erstellten Aufstellungen von Vergleichsmieten -wie der vom FA im Klageverfahren vorgelegten Aufstellung von sechsundzwanzig Vergleichsmieten für Läden und Büros in X-Stadt in der näheren Umgebung des streitigen Objekts kann im Streitfall eine ortsübliche Miete für die Büro- und Ladenflächen ermittelt werden.

40

(2.2) Auch für die Räume, in denen das Hotel betrieben wird, lässt sich nach Ansicht des Gerichts eine übliche Miete ermitteln. Denn nach Ansicht des Gerichts handelt es sich hierbei um Gewerberäume und nicht um eine Hotelimmobilie. Dies ergibt sich für das Gericht insbesondere aus den Bestimmungen des Mietvertrages über Gewerberäume vom 14. Mai 2001, den BM am 21. Juli 2008 übernommen hat. Bereits nach dem Wortlaut des Mietvertrages sind Gewerberäume zur Nutzung als Hotel/Pension und kein Hotelbetrieb vermietet worden. Ferner mussten diese Gewerberäume nach den Regelungen im Mietvertrag vom damaligen Mieter AM selbst für die Nutzung als Hotelzimmer ausgebaut und eingerichtet werden. Auch um die behördlichen Genehmigungen für die Hotelnutzung musste sich der Mieter selbst kümmern. Nach Ablauf der Mietzeit ist der jetzige Mieter, BM, lt. Mietvertrag verpflichtet, das Mietobjekt vollständig geräumt zurückzugeben und das von ihm bzw. AM ab 1. Juli 2000 eingebaute Zubehör sowie die eingebrachte Einrichtung und sonstige Einbauten, Verkabelungen, Reklameanlagen etc. zu entfernen. Damit enthält der Mietvertrag für Gewerberäume übliche Bestimmungen. Jedenfalls handelt es sich bei den an BM vermieteten Räumen nicht um eine Managementimmobilie, wie die Klägerin zu bedenken gibt. Weder ist ein ausgestattetes Hotel zur Nutzung überlassen worden und der Mietzins nach der Ertragskraft bemessen (Pachtvertrag), noch ist ein Hotelmanager zum Betrieb des Hotels engagiert worden, dem eine umsatz- und/oder gewinnabhängige Vergütung bezahlt wird. Auch eine Mischform aus Pacht- und Managementvertrag liegt nicht vor. Dass die X-Stadt am 11. Mai 2005 die Nutzung der zu diesem Zeitpunkt von AM gemieteten Räume als Beherbergungsbetrieb genehmigt hat, ändert daran nichts. Deshalb ist als

übliche Miete im Streitfall die übliche Miete für Gewerberäume, die als Hotel genutzt werden können, heranzuziehen. Diese übliche Miete lässt sich in Anbetracht der Vielzahl der vermieteten Gewerberäume in X-Stadt, gegebenenfalls unter Heranziehung eines Sachverständigen, ermitteln.

41

(2.3) Auch wenn im Streitfall an BM ein Hotelbetrieb vermietet bzw. verpachtet worden wäre, ließe sich nach Ansicht des Gerichts eine ortsübliche Miete ermitteln. So befinden sich (wie eine Abfrage im Buchungsportal Booking.com ergeben hat) in einem Umkreis des streitgegenständlichen Objekts von weniger als 3 km mehr als 200, in einem Umkreis von weniger als 5 km mehr als 300 Hotels und Pensionen, so dass in Anbetracht der Vielzahl der Hotels im engen Umkreis des im streitgegenständlichen Objekts betriebenen Hotels auch für Hotelimmobilien ein örtlicher Grundstücksmarkt und damit die Möglichkeit der Ermittlung einer ortsüblichen Miete, nötigenfalls durch Einbeziehung eines Sachverständigen, besteht. Für die Anwendbarkeit des Ertragswertverfahrens fordert § 182 Abs. 3 Nr. 2 BewG lediglich, dass sich -wie im Streitfallauf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt. Nicht erforderlich ist nach Ansicht des Gerichts, dass eine übliche Miete bereits ermittelt worden ist.

42

cc) Zu Recht hat das FA der Ermittlung des Ertragswerts auch die tatsächlichen und nicht die üblichen Mieten zugrunde gelegt.

43

Gem. § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ist statt der tatsächlichen die übliche Miete anzusetzen, wenn das Grundstück dem Mieter zu einer um mehr als 20% von der üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete überlassen worden ist.

44

(1) Weicht die tatsächliche Miete um mehr als 20% nach oben von der ortsüblichen Miete ab, so wirkt sich der Ansatz der ortsüblichen Miete zu Gunsten des Steuerpflichtigen aus. Für eine Prüfpflicht des FA, ob eine solche Abweichung vorliegt, ist nach Ansicht des Gerichts deshalb zumindest ein diesbezüglicher substantiierter Vortrag des Steuerpflichtigen erforderlich.

45

Im Streitfall hat die Klägerin weder im Klage- noch im Einspruchsverfahren vorgetragen, dass die tatsächlichen Mieten für die Wohnungen, Läden, Büros und das Hotel um mehr als 20% nach oben von den ortsüblichen Mieten abweichen. Vielmehr ist der steuerliche Vertreter der Klägerin, wie sich aus der beim FA eingereichten Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts ergibt, davon ausgegangen, dass die tatsächlich erzielten Mieten für die Wohnungen und das Hotel nicht um mehr als 20% von den ortsüblichen Mieten abweichen. Denn er hat eine übliche Monatsmiete für die Mietwohnungen von 12 €/qm, sowie für die Büros und das Hotel von 13 €/qm und tatsächlich erzielte Mieten für die Wohnungen von 10,20 €/qm bis 13,77 €/qm und für die Büros und das Hotel von 6,85 €/qm bis 14,65 €/qm erklärt.

46

Das FA war daher nach Ansicht des Gerichts befugt, die tatsächlich erzielten Mieten der Ermittlung des Ertragswertes zu Grunde zu legen.

47

(2) Sollte das FA für einzelne Einheiten -die Miete des für 6,85 €/qm vermieteten Büros weicht nach Ansicht des Gerichts um mehr als 20% nach unten von der ortsüblichen Miete abzu Unrecht die tatsächliche statt der üblichen Miete angesetzt haben, so kann dies im vorliegenden Klageverfahren nicht berücksichtigt werden. Denn der Ansatz der ortsüblichen Miete würde sich in diesem Fall zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. Der Änderung des Feststellungsbescheides stünde das sich aus der Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) ergebende sog. Verböserungsverbot (reformation in peius) entgegen.

48

(3) Ob das FA zu Recht davon ausgegangen ist, dass die tatsächlichen Mieten für die Wohnungen, Büros, Läden und das Hotel um nicht mehr als 20% nach oben oder unten von der ortsüblichen Miete abweichen, kann deshalb im Streitfall dahinstehen.

49

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

50

4. Die Revision wird zugelassen. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO liegen vor.