

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 3 K 236/17

Urteil des Senats vom 03.07.2018

Rechtskraft: Revision eingelegt, Az. des BFH: II R 27/18

Normen: BewG § 85, BewRGr Abschn. 37 Abs. 1

Leitsatz: Der umbaute Raum zwischen einer zum Zwecke des Sichtschutzes unterhalb des Daches eines Flachdachgebäudes eingezogenen abgehängten Decke und dem Flachdach ist nicht als "nicht ausgebaute Dachraum" i. S. des Abschn. 37 Abs. 1 Satz 3 BewRGr bzw. der DIN 277 (Stand November 1950) anzusehen und bei der Ermittlung des Gebäudewertes im Rahmen der Einheitswertfeststellung daher voll und nicht lediglich mit einem Drittel zu berücksichtigen.

Überschrift: Einheitsbewertung: Berechnung des umbauten Raumes bei Einziehung einer nicht begehbaren Sichtschutzdecke unterhalb eines Flachdaches

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der umbaute Raum zwischen einem Flachdach und einer darunter eingezogenen, nicht begehbaren Sichtschutzdecke bei der Ermittlung des Einheitswertes eines Gebäudes vollständig oder nur zu einem Drittel in die Berechnung des Gebäudewertes einzubeziehen ist.

Die Klägerin ist Erbbauberechtigte des an dem in der X-Straße ... in Hamburg-1 belegenen Grundstück bestellten Erbbaurechts.

In 2016 errichtete die A GmbH auf diesem Grundstück ein Ladengebäude zum Betrieb eines Supermarktes. Dabei handelt es sich um einen Flachdachbau mit einem Erd- und einem Obergeschoss, das sich nur über eine Teilfläche des Erdgeschosses erstreckt. Im gesamten Gebäude sind unterhalb des Flachdaches bzw. der Erdgeschossdecke zum Zwecke des Sichtschutzes abgehängte Decken eingezogen. Auf die Querschnittsbauzeichnungen wird verwiesen, Anlage K 10.

In der am 06.01.2017 beim Beklagten eingereichten Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes für das bebaute Grundstück auf den 01.01.2017 gab die Klägerin den umbauten Raum mit 6.107 cbm an. Dabei berechnete sie den Zwischenraum zwischen der abgehängten Decke und dem Dach im Obergeschoss sowie dem Dach des Erdgeschosses in dem Teil, über den sich das Obergeschoss nicht erstreckt, nur mit einem Drittel des Rauminhaltes. Auf die diesbezügliche Berechnung der Klägerin wird Bezug genommen.

Mit Einheitswertbescheid vom 13.03.2017 führte der Beklagte für die wirtschaftliche Einheit eine Wertfortschreibung auf den 01.01.2017 durch und stellte den Einheitswert auf 339.446 € fest. Dabei legte er im Rahmen der Ermittlung des Gebäudesachwertes von 806.058 DM einen umbauten Raum von 6.547 cbm zugrunde und führte zur Begründung aus, dass die Drittel-Berechnung für nicht ausgebauten Dachraum nicht anzuwenden sei, da es sich um ein Flachdachgebäude handele. Der Bescheid erging vorläufig hinsichtlich der Frage, ob die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens verfassungsgemäß sind.

Hiergegen legte die Klägerin am 22.03.2017 Einspruch ein mit der Begründung, dass sich ein Flachdach hinsichtlich der Konstruktion und Funktion der Abhangdecke nicht von einem Pultdach unterscheide und insoweit nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und nach Abschn. 37 Abs. 1 Satz 4 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) nur ein Drittel der Kubatur oberhalb der Abhangdecke anzusetzen sei. Diese Regelung ergänze die Vorgaben der DIN 277 (Ausgabe von November 1950; im Folgenden: DIN 277), die sich nicht auf eine bestimmte Dachform bezögen. Die inzwischen gängigen abgehängten Decken seien, ebenso wie Flachbauten, bei Entstehung der DIN 277 noch weitgehend unüblich gewesen. Die beispielhafte zeichnerische Interpretation in den BewRGr sei nicht Bestandteil der DIN 277.

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.09.2017 stellte der Beklagte den Einheitswert unter Zugrundelegung eines Gebäudewertes von 741.492 DM aus anderen Gründen niedriger auf 315.569 € (617.200 DM) fest und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Nach den Zeichnungen gemäß Anlage 12 der BewRGr zu § 85 des Bewertungsgesetzes (BewG) sei bei allen Bauformen der Teil des umbauten Raums mit einem Drittel anzurechnen, bei welchem an mindestens einer Seite das geneigte Dach an den oberen Deckenabschluss des Gebäudes anschliesse. Bei allen anderen Bauformen werde der Raum, der oberhalb der Geschossdecke von senkrechten Seitenwänden begrenzt werde, voll dem umbauten Raum zugerechnet. Bei dem streitgegenständlichen Gebäude werde der über der abgehängten Decke befindliche Raum nicht seitlich von Dachflächen begrenzt. Oberhalb der abgehängten Decke existiere kein umbauter Raum, der zugleich von den Außenflächen des Daches und einer in der Höhe der Unterkante des Daches beginnenden unteren Begrenzungsfläche umgrenzt werde. Nach den Festlegungen der Zeichnungen in den Nr. 1.2, 1.131 und 1.132 DIN 277 sei daher auch dieser Raum bei der Ermittlung des umbauten Raumes voll anzusetzen.

Die Klägerin hat am 12.10.2017 Klage erhoben und trägt vor:

Unzweifelhaft werde der nicht ausgebaute Dachraum nach DIN 277 lediglich mit einem Drittel des Raumvolumens angesetzt.

Seit Mitte der sechziger Jahre des vorigen Jahrhunderts seien Einzelhandelsgebäude mit Flachdach und abgehängten Decken üblich geworden, bei denen die Dachkonstruktion ganz oder teilweise und die Abhangdecken vollständig unterhalb der Dachtraufe lägen. Derartige Gebäude seien bei Erstellung der DIN 277 und auch bei Erlass des BewG in 1964 noch unbekannt gewesen.

Nach Abschn. 37 BewRGr zu § 85 BewG seien nicht ausgebaute Dachräume mit einem Drittel ihres Rauminhaltes zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn die Decke über dem obersten Vollgeschoss nicht begehbar sei wie z. B. bei einer unterhalb des Daches aufgehängten Staubdecke. Dabei stehe der Begriff „Staubdecke“ zweifellos auch für Sicht-, Schall- oder Feuerschutzdecken o. Ä. Abgehängte Sichtschutzdecken dienten dazu, die im Dachbereich verlaufenden Versorgungsleitungen und die optisch wenig ansprechende Dachuntersicht sowie ggf. die Dachkonstruktion abzudecken. Der genannte Abschnitt der BewRGr sei für die Finanzverwaltung bindend. Ein Ermessensspielraum bestehe insoweit nicht.

Die Dachform spiele weder nach dem Wortlaut der DIN 277 noch nach dem der BewRGr eine Rolle. Die vom Richtliniengeber in den BewRGr erstellte, lediglich

beispielhafte zeichnerische Interpretation der DIN 277 sei von der DIN nicht vorgegeben. Der DIN-Normenausschuss habe bestätigt, dass dort von einer zeichnerischen Darstellung von Gebäudeschnitten in der DIN 277 nichts bekannt sei (...). Da es, wie dargelegt, damals noch keine Flachdächer für großflächige Gebäude gegeben habe, habe der Richtliniengeber diese Dachform in den Zeichnungen nicht umgesetzt. Nichtsdestotrotz hätten auch Gebäude mit Flachdächern eine Dachkonstruktion, einen Dachraum und ggf. einen nicht ausgebauten Dachraum i. S. der DIN 277.

Die von der Drittelregelung auch nach Auffassung der Finanzverwaltung erfassten Pultdächer hätten nur eine - mehr oder weniger geneigte - Dachfläche, aber je nach Gestaltung der Dachkonstruktion drei bis vier senkrechte Wandflächen; damit bestehe kein Unterschied zu Flachdächern.

Die im Rahmen des BewG fehlende Darstellung des Flachdaches sei eine gesetzliche Lücke, die im Wege Analogie zu schließen sei.

Die Klägerin beantragt,

den Einheitswertbescheid vom 13.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2017 dahingehend zu ändern, dass der umbaute Raum bei der Ermittlung des Gebäudewertes mit 6.107 cbm angesetzt und der Einheitswert entsprechend niedriger festgestellt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, dass der Zwischenraum zwischen der abgehängten Decke und einem Flachdach schon kein eigenständiges Dachgeschoss sei. Denn maßgeblich für die untere Geschossbegrenzung sei die Dachtraufe, die regelmäßig die Abgrenzung zwischen oberstem Vollgeschoss und Dachgeschoss markiere. Vorliegend befinde sich die Dachtraufe jedoch in Höhe des Daches selbst, also oberhalb des Zwischenraums.

Dies ergebe sich aus den Zeichnungen unter Tz. 1.131, 1.132, 1.133, 1.134, 1.2, 1.35 und 1.36 in Anlage 12 zu Abschn. 37 BewRGr. Diese Zeichnungen seien, entgegen der Auffassung der Klägerin, durchaus der DIN 277 entnommen und außerdem Teil der BewRGr, deren Bindungswirkung als normkonkretisierende und typisierende Verwaltungsvorschriften sich mithin auf diese Zeichnungen erstrecke.

Anders als von der Klägerin behauptet, seien Flachdächer zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung und der hierzu erstellten Vorschriften durchaus bereits bekannt gewesen, wie sich aus Anlage 13 zu Abschn. 38 BewRGr ergebe. Auch in den fünfziger Jahren des vorigen Jahrhunderts seien zahlreiche und auch großflächige Gebäude mit Flachdach errichtet worden, beispielsweise das heutige Bundesfinanzministerium.

Selbst wenn man dem Zwischenraum zwischen abgehängter Decke und Flachdach rechtsirrig die Qualität eines eigenständigen Geschosses zuspräche, sei die Drittelregelung gemäß Tz. 1.2 der Anlage 12 zu Abschn. 37 BewRGr nicht anwendbar. Denn hierfür seien sowohl die Einordnung als Dach- statt als

Vollgeschoss als auch die Dachform maßgeblich. Dies ergebe sich aus den vorgenannten, in der Anlage enthaltenen Zeichnungen, in denen ausschließlich abgeschrägte Dächer den fraglichen Raum nach oben hin begrenzen. Zudem sei in der zweiten Zeichnung in Tz. 1.134 eine Durchschnittsformel hinterlegt, die das durch das abgeschrägte Dach verminderte Raumvolumen wiedergebe, nämlich:

$$h = \frac{h_1 + h_2}{2}$$

Bei einem Flachdach existiere jedoch kein verringertes Raumvolumen, weshalb weder die Durchschnittsformel noch die typisierende Drittelregelung Anwendung finden könnten.

Schließlich habe auch der BFH den nicht ausgebauten Dachraum als den Zwischenraum zwischen dem geneigten Dach eines Gebäudes und den als Deckenabschluss vorhandenen abgehängten Decken definiert (Urteil vom 04.02.2010 II R 1/09). An einem geneigten Dach fehle es vorliegend indes.

Nichts anderes ergebe sich aus der „Staubdeckenregelung“ in Abschn. 37 Abs. 1 Satz 4 BewRGr, die das Bestehen eines Dachgeschosses voraussetze und über die Dachform nichts aussage. Dort werde lediglich klargestellt, dass die Begehbarkeit eines Dachgeschosses nicht erforderlich sei.

Nachdem der Senat den Rechtsstreit mit Beschluss vom 12.12.2017 zunächst dem Einzelrichter übertragen hatte, hat die Einzelrichterin am 11.06.2018 die Rückübertragung des Rechtsstreits auf den Senat beschlossen.

Auf die Sitzungsniederschriften des Erörterungstermins vom 08.01.2018 und der mündlichen Verhandlung vom 03.07.2018 wird Bezug genommen.

Dem Gericht hat ein Band Einheitswertakten vorgelegen.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist unbegründet.

I.

Der angefochtene Einheitswertbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der Beklagte hat den umbauten Raum oberhalb der eingezogenen Sichtschutzdecke bei der Feststellung des Einheitswertes zu Recht voll und nicht lediglich zu einem Drittel in die Berechnung des Gebäudewertes einbezogen.

1.

a) Das BVerfG hat die Vorschriften zur Einheitsbewertung mit Beschluss vom 10.04.2018 (1 BvL 11/14 u. a., NJW 2018, 1451) zwar für mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar erklärt, gleichzeitig aber die Fortgeltung der diesbezüglichen Regelungen bis zum Ergehen einer Neuregelung, längstens bis zum 31.12.2019, angeordnet. Da eine derartige Neureglung noch nicht ergangen ist, bleiben die bisherigen Vorschriften im Streitfall anwendbar und führen, soweit sie

Eingang in die angefochtene Feststellung des Einheitswertes gefunden haben, nicht zu dessen Rechtswidrigkeit.

b) Bei der Ermittlung des Grundstückswerts im Sachwertverfahren ist vom Bodenwert (§ 84 BewG), vom Gebäudewert (§§ 85 bis 88 BewG) und vom Wert der Außenanlagen (§ 89 BewG) auszugehen (§ 83 Satz 1 BewG). Dieser Ausgangswert ist durch Anwendung einer Wertzahl an den gemeinen Wert anzugleichen (§ 83 Satz 2, § 90 Abs. 1 BewG). Für die Ermittlung des Gebäudewerts ist dabei zunächst ein Wert auf der Grundlage von durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu errechnen (§ 85 Satz 1 BewG). Dieser Wert ist dann nach den Baupreisverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt (01.01.1964) umzurechnen (§ 85 Satz 2 BewG). Der so errechnete Gebäudenormalherstellungswert ist Grundlage zur Findung des Gebäudesachwerts unter Berücksichtigung der §§ 86, 87 BewG, der nach Maßgabe des § 88 BewG in besonderen Fällen ermäßigt oder erhöht werden kann (§ 85 Sätze 3 und 4 BewG; vgl. dazu insgesamt BFH-Urteil vom 12.06.2002 II R 15/99, BFH/NV 2002, 1282).

c) Angesichts der Tatsache, dass das BewG keine weiteren Vorgaben zur Ermittlung des Gebäudewerts enthält, hat die Bundesregierung am 19.09.1966 mit Zustimmung des Bundesrates auf der Grundlage des Art. 108 Abs. 6 GG in der damaligen Fassung die BewRGr erlassen, welche das Bewertungsrecht betreffende Zweifels- und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung behandeln und primär der einheitlichen Anwendung des Bewertungsrechts durch die Finanzbehörden dienen.

Gemäß Abschn. 36 Abs. 1 BewRGr wird zur Ermittlung des Gebäudewertes zunächst der Gebäudenormalherstellungswert berechnet, wobei die Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zugrunde gelegt werden. Diese Herstellungskosten ergeben sich durch die Vervielfachung der Anzahl der nach Abschn. 37 BewRGr zu ermittelnden Kubikmeter des umbauten Raumes mit einem durchschnittlichen Preis für einen Kubikmeter umbauten Raum (vgl. Abschn. 38 BewRGr).

Nach Abschn. 37 Abs. 1 Satz 1 BewRGr ist der umbaute Raum nach DIN 277 zu berechnen. Nach Satz 2 der Vorschrift werden Vollgeschosse, Keller und ausgebaute Dachgeschosse mit dem vollen Rauminhalt angesetzt. Nicht ausgebaute Dachräume werden mit einem Drittel ihres Rauminhalts berücksichtigt (Satz 3). Das gilt auch dann, wenn die Decke über dem obersten Vollgeschoss nicht begehbar ist (z. B. bei unterhalb des Daches aufgehängten Staubdecken, Satz 4). Wegen der Einzelheiten nimmt Satz 5 der Regelung auf die Zeichnungen der Anlage 12 Bezug.

d) Die von Abschn. 37 Abs. 1 Satz 1 BewRGr in Bezug genommene DIN 277 für die Ermittlung des umbauten Raumes für geplante und ausgeführte Hochbauten enthält in Abschn. 1.2 die Regelung, dass mit einem Drittel anzurechnen ist der umbaute Raum des nicht ausgebauten Dachraumes, der umschlossen wird von den Flächen nach Abschn. 1.131 oder 1.132 und den Außenflächen des Daches. Abschn. 1.131 der DIN 277 bezieht sich (bei nichtausgebautem Dachgeschoss) auf die Oberflächen der Fußböden über den obersten Vollgeschossen, Abschn. 1.132 (bei ausgebautem Dachgeschoss) auf die Außenflächen der umschließenden Wände und Decken.

e) Die Finanzgerichte sind zwar an die Wertungen in Abschn. 37 Abs. 1 BewRGr nicht gebunden, weil Gerichte nur dem Gesetz unterworfen sind (Art. 20 Abs. 3 und Art. 97 GG) und Verwaltungsvorschriften (Richtlinien, Erlasse, Verfügungen) nur die

nachgeordneten Verwaltungsdienststellen binden (BFH-Urteil vom 13.12.2007 IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583). Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht allerdings als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 GG ausnahmsweise in dem Bereich der der Verwaltung vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit und der Typisierung oder Pauschalierung (BFH-Urteil vom 23.04.2015 V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106). Damit wird der Bedeutung Rechnung getragen, die derartige Regelungen, wie hier die BewRGr, für die Gewährleistung einer möglichst gleichmäßigen Besteuerung, die Rechtssicherheit und die Praktikabilität des Bewertungsverfahrens zukommt (BFH-Urteil vom 04.02.2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244). Diese Bindung der Gerichte an typisierende oder pauschalierende Verwaltungsvorschriften gilt allerdings dann nicht, wenn die Anwendung der Verwaltungsvorschrift im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH-Urteil vom 14.04.2011 IV R 46/09, BStBl II 2011, 696, für AfA-Tabellen).

f) In Abschn. 37 Abs. 1 BewRGr hat die Verwaltung eine die Berechnung des umbauten Raumes betreffende Typisierung vorgenommen, welche nach dem Grad der Raumnutzbarkeit differenziert und weder sachfremd ist noch den ohnehin nur kursorischen Vorgaben in §§ 85 ff. BewG widerspricht (BFH-Urteil vom 04.02.2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244). Nach Abschn. 37 Abs. 1 Sätze 2 und 3 BewRGr ist zwischen ausgebauten und nicht ausgebauten Dachräumen zu differenzieren. Dabei setzt ein "ausgebauter Dachraum" - wie sich aus der Aufzählung in Satz 2 ergibt - Ausbaumaßnahmen in einem Umfang voraus, welche die Nutzung des Dachgeschossraumes nach Art eines Vollgeschosses oder Kellers ermöglichen. Nur diejenigen Dachgeschossräume sind also vollständig in die Ermittlung des umbauten Raumes einzubeziehen, die gerade durch ihren Ausbau mit Blick auf die Nutzbarkeit den ansonsten voll anzusetzenden Vollgeschoss- und Kellerräumen gleichstehen, während nicht ausgebauten Dachgeschosse wegen ihrer den vorgenannten Räumlichkeiten nicht vergleichbaren Nutzbarkeit nur vermindert einzubeziehen sind (BFH-Urteil vom 04.02.2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244).

2. Im Streitfall hat der Beklagte den umbauten Raum zwischen der eingezogenen Sichtschutzdecke und dem Flachdach zu Recht in voller Höhe und nicht lediglich mit einem Drittel berücksichtigt.

a) Die Klägerin kann sich nicht auf die Selbstbindung der Verwaltung gemäß Abschn. 37 BewRGr i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG berufen, weil ein Flachdachgebäude nicht unter die begünstigende Drittelregelung fällt. Der umbaute Raum zwischen der eingezogenen Decke und dem Flachdach ist kein nicht ausgebautes Dachgeschoss i. S. des Abschn. 37 Abs. 1 Satz 3 BewRGr.

aa) Nach den die DIN 277 interpretierenden Zeichnungen in der Anlage 12 zu Abschn. 37 BewRGr sind Räume oberhalb eingehängter Decken bei Flachdachgebäuden nicht von der Drittelregelung umfasst. Zwar ist danach nicht nur das nicht ausgebaute Dachgeschoss bei einem Gebäude mit einem Satteldach begünstigt (vgl. erste Zeichnung zu Ziff. 1.131), sondern auch das nicht ausgebaute Dachgeschoss bei einem Gebäude mit Pultdach, das auf der höheren Dachseite nicht von der Außenfläche des Daches, sondern von der Seitenwand des Gebäudes begrenzt wird (vgl. Zeichnung zu Ziff. 1.2; zur Anwendung der Drittelregelung auf ein Pultdachgebäude s. auch BFH-Urteil vom 04.02.2010 II R 1/09, BStBl II 2010, 1244).

Nicht enthalten in der Anlage 12 ist jedoch eine entsprechende Zeichnung für ein Flachdachgebäude.

bb) Die Klägerin kann nicht mit Erfolg geltend machen, dass sich die Anwendung der Drittelregelung auf abgehängte Decken in Flachdachbauten unmittelbar aus der in Abschn. 37 Abs. 1 Satz 1 BewRGr in Bezug genommenen DIN 277 ergebe und die Zeichnungen in der Anlage 12 zu Abschn. 37 BewRGr lediglich beispielhaften Charakter hätten.

Zum einen lässt die Formulierung in Abschn. 37 Abs. 1 Satz 5 BewRGr („Im Einzelnen vergleiche die Zeichnungen der Anlage 12“) keinen Raum für die Annahme, es solle lediglich auf Beispiele Bezug genommen werden. Dies widerspräche auch dem Zweck der BewRGr, Zweifels- und Auslegungsfragen bei der Bewertung weitestgehend zu beseitigen.

Zum anderen ergibt sich die Anwendung der Drittelregelung auf die Räume oberhalb von in Flachdachbauten eingezogenen Sichtschutzdecken entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht unmittelbar aus der DIN 277. Denn nach Ziff. 1.2 i. V. m. 1.131 der DIN 277 wird der umbaute Raum des nicht ausgebauten Dachraumes nach unten begrenzt durch die Oberflächen der Fußböden über den obersten Vollgeschossen. Daher kann das darüber liegende Dachgeschoss nicht wiederum ein Vollgeschoss sein, sondern muss im Unterschied dazu durch mindestens eine geneigte Dachfläche gekennzeichnet sein.

Ein Dachgeschoss ist ein Obergeschoss im Dachraum eines Hauses. Ein Flachdachgebäude verfügt jedoch nicht über einen gesonderten Dachraum; das oberste Geschoss ist kein Dach-, sondern ein Vollgeschoss. Nur bei (zumindest einseitig) geneigten Dächern kann es ein durch die Unterkante der Dachschräge(n) (Dachtraufe) definierbares Dachgeschoss geben und die Drittelregelung zur Anwendung kommen.

Die Einziehung einer abgehängten Decke in ein Flachdachgebäude führt ebenso wenig zur Entstehung eines eigenen (Dach-) Geschosses, wie - was unzweifelhaft sein dürfte - die Einziehung einer abgehängten Decke in ein unteres Vollgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes zur Entstehung eines weiteren (Voll-) Geschosses führt.

Eine die Privilegierung abgehängter Dachräume unterhalb eines Flachdaches begründende Verwaltungsvorschrift, auf deren gleichmäßige Anwendung sich die Klägerin berufen könnte, existiert mithin nicht (vgl. FG Köln, Urteil vom 22.06.2016 4 K 2198/10, EFG 2016, 1682).

c) Zwar ist der Senat nicht an die normkonkretisierende Regelung in Abschn. 37 BewRGr gebunden und wäre an einer erweiternden Auslegung dieser Bestimmungen bzw. an einer Herleitung der von der Klägerin begehrten Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz nicht gehindert (vgl. zur Bindung der Gerichte an die Auslegung durch die Verwaltung (nur) bei Ermessensrichtlinien BFH-Urteil vom 15.06.2016 III R 8/15, BStBl II 2017, 25; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz. 93).

Die Einbeziehung von Flachdachbauten in die Drittelregelung ist jedoch nach dem Sinn und Zweck des § 85 BewG (i. V. m. Abschn. 37 BewRGr) nicht geboten. Wie

dargelegt, sind nicht ausgebaute Dachgeschosse wegen ihrer verminderten Nutzbarkeit geringer zu bewerten als ausgebaute Dach- und als Vollgeschosse. Die Einziehung einer abgehängten Decke mindert den Wert und die Nutzbarkeit eines Vollgeschosses aber nicht und führt nicht zur Schaffung eines separat zu bewertenden Dachgeschosses. Wollte man dies anders beurteilen, wäre nicht ersichtlich, aus welchem Grund die Einfügung einer abgehängten Decke in das einzige oder oberste Geschoss eines Flachdachbaus unterhalb des Flachdaches die Bewertung ändern sollte, während die Einziehung einer abgehängten Decke in das Erdgeschoss in einem mehrgeschossigen Flachdachgebäude (unterhalb der Geschossdecke) unzweifelhaft keinen Einfluss auf die Bewertung dieses Geschosses hat. Denn dafür, dass der Rauminhalt zwischen einer abgehängten und der darüber befindlichen Decke grundsätzlich, d. h. bei sämtlichen Vollgeschossen, geringer zu bewerten wäre, geben weder das Gesetz noch die BewRGr einen Anhaltspunkt.

Deutlich wird dies an der von der Klägerin eingereichten Querschnittszeichnung des streitgegenständlichen Gebäudes (...): Der Rauminhalt oberhalb der abgehängten Decke im Erdgeschoss soll nach Auffassung der Klägerin nur in dem Bereich mit einem Drittel bewertet werden, in dem es kein Obergeschoss gibt. Unterhalb des Obergeschosses soll dieser Raum hingegen voll eingerechnet werden, obwohl im Hinblick auf Nutzbarkeit und Wert kein Unterschied ersichtlich ist. Die Anwendung der Drittelregelung auf den umbauten Raum zwischen einem Flachdach und einer abgehängten Decke führte somit gerade zu einer sachwidrigen Ungleichbehandlung, statt sie zu vermeiden.

II.

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

2. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. In welchem Umfang der Rauminhalt von Flachdachbauten oberhalb aufgehängter Decken in die Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 85 BewG Eingang findet, ist höchstrichterlich bisher nicht entschieden und hat erhebliche praktische Auswirkungen.