

# Grundsteuergesetz: GrStG

Krumm / Paeßens

2022

ISBN 978-3-406-75821-8

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

fördernde Ausbildung – sei es an einer Hochschule, sei es im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses (RFH 28.9.1939 – III 161/39, RStBl. 1939, 1232; FG Niedersachsen 28.2.1989 – I 126/87, EFG 1989, 479 [als Behindertenwerkstatt betriebene Gärtnerei]). Dem Wortlaut nach kann der Grundbesitz mit seiner land- und forstwirtschaftlichen Nutzung entweder Anschauungsgegenstand für einen Teilausschnitt des Studiums oder der Ausbildung (zB botanische Gärten) oder gar selbst der Gegenstand der Ausbildung sein. Negativ abzugrenzen ist der Lehrzweck von Zwecken der Erziehung und Resozialisierung (RFH 28.9.1939 – III 161/39, RStBl. 1939, 1232). Dass die Tätigkeit auch Persönlichkeits- und Charakterbildung bewirkt, ist hingegen nicht schädlich. Dies liegt in der Natur von Studium und Ausbildung (vgl. bereits FG Niedersachsen 28.2.1989 – I 126/87, EFG 1989, 479 für die Behindertenwerkstatt und ganz allgemein auch BVerfG 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 Rn. 124). Der Versuchsbegriff impliziert die Suche nach neuer Erkenntnis und zielt daher vor allem auf Hochschulen und andere (außeruniversitäre, behördliche, aber auch privatrechtlich organisierte) Forschungseinrichtungen ab (vgl. auch *Ostendorf* KStZ 1976, 66; *Troll/Eisele* GrStG § 6 Rn. 3).

Ist Nr. 1 einschlägig, umfasst die Grundsteuerbefreiung den gesamten Grundbesitz, der Lehr- und Versuchszwecken dient. Erfasst sind nicht nur die land- und forstwirtschaftlichen Versuchsfelder (einschließlich von Rotationsflächen bei pflanzenbaulichen Versuchen), sondern auch die Grundflächen der Gebäude (Gebäudeteile), die unmittelbar dem begünstigten Zweck dienen (zB Labor-, Büro-, Unterrichts-, Lager- und Geräteräume, s. insgesamt FM Niedersachsen 29.3.1976, G 1106 – 22 – 34). Die einschränkende Regelung des § 5 GrStG für **Wohnungen** genießt indes auch im Anwendungsbereich der Ausnahmen des § 6 GrStG Vorrang (→ GrStG § 5 Rn. 2).

## II. Militärische Übungs- oder Flugplätze (Nr. 2)

Nr. 2 statuiert eine Gegenausnahme für den Grundbesitz, der von der Bundeswehr, den ausländischen Streitkräften, den internationalen militärischen Hauptquartieren oder den in § 5 Abs. 1 Nr. 1 GrStG bezeichneten Schutzdiensten als Übungsplatz oder Flugplatz benutzt wird. Gerade in Ansehung von Nr. 2 muss kritisch geprüft werden, ob die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen unmittelbar für einen Zweck iSv §§ 3f. GrStG genutzt werden (anderenfalls kommt es auf § 6 GrStG gar nicht an). Der BFH hat die unmittelbare Nutzung zB bejaht für die Randzonen des Übungsgeländes, in denen selbst zwar keine Übungen stattfinden, die aber als Schutz- und Sicherheitszonen für den Betrieb eines Truppenübungsplatzes erforderlich sind (BFH 27.8.2008 – II R 27/06, BFH/NV 2008, 2056) und für die landwirtschaftlichen Flächen innerhalb eines Militärflugplatzes, die nur als Weideflächen genutzt wurden, aber jederzeit einer militärischen Nutzung hätten zugeführt werden können, und sei es auch nur als Abstellfläche für Fahrzeuge und Flugzeuge (BFH 15.3.1957 – III 17/57 S, BStBl. III 1957, 183).

## III. Grundbesitz im Sinne von § 4 Nr. 1–4 GrStG (Nr. 3)

Nr. 3 setzt eine steuerbegünstigte Nutzung nach Maßgabe der § 4 Nr. 1–4 GrStG voraus (siehe daher die Erläuterungen zu § 4 GrStG). § 6 GrStG geht hier zugunsten des Steuerpflichtigen dem § 8 GrStG vor, dh es findet keine Aufteilung statt, vielmehr wird die ansonsten schädliche Land- und Forstwirtschaft insgesamt und ungeachtet ihrer Intensität für unbeachtlich erklärt.

## § 7 Unmittelbare Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck

<sup>1</sup>Die Befreiung nach den §§ 3 und 4 tritt nur ein, wenn der Steuergegenstand für den steuerbegünstigten Zweck unmittelbar benutzt wird. <sup>2</sup>Unmittelbare Benutzung liegt vor, sobald der Steuergegenstand für den steuerbegünstigten Zweck hergerichtet wird.

Gilt nicht in **Baden-Württemberg** (dort § 8 BWLGrStG).

### A. Allgemeines

#### I. Systematische Einordnung und Zweck der Regelung

- 1 § 7 S. 1 GrStG konkretisiert die Befreiungsvorschriften der §§ 3, 4 GrStG. Mit dem Unmittelbarkeitskriterium soll die Grundsteuerbefreiung zielgenau zur Anwendung gelangen (im Einzelnen → Rn. 4ff.), weshalb es den §§ 3, 4 GrStG schon immanent sein dürfte und § 7 S. 1 GrStG nur klarstellende Funktion hat (vgl. BFH 30.6.1967 – III 173/64, BStBl. III 1967, 659). Satz 2 regelt den Zeitpunkt, ab dem die Voraussetzungen einer Grundsteuerbefreiung vorliegen (→ Rn. 9ff.).

#### II. Entwicklung der Vorschrift

- 2 § 7 GrStG beruht auf dem Grundsteuerreformgesetz vom 7.8.1973 (zu § 7 GrStG s. BT-Drs. VI/3418, 81; im Übrigen → Grundlagen Rn. 8). Satz 1 wurde unverändert aus dem GrStG 1936/1951 (→ Grundlagen Rn. 5f.) übernommen (dort § 6 Abs. 1 GrStG 1936, in RStBl. 1937, 717 [720f.] hierzu allerdings keine Erläuterungen). Satz 2 hat im GrStG 1936/1951 hingegen kein Vorbild und dient bewusst der Ausweitung der Grundsteuerbefreiung in zeitlicher Hinsicht (→ Rn. 9ff.). Das Grundsteuerreformgesetz vom 26.11.2019 (→ Grundlagen Rn. 13) hat § 7 GrStG nicht verändert.

#### III. Verfahrensrecht

- 3 Wegen des engen Zusammenhangs mit den §§ 3f. GrStG (→ Rn. 2) kann in verfahrensrechtlicher Hinsicht (Berücksichtigung der [anteiligen] Grundsteuerbefreiung in Grundsteuerwert- oder Grundsteuermessbescheid) auf die Ausführungen zu § 3 GrStG verwiesen werden kann (→ GrStG § 3 Rn. 4ff.).

### B. Unmittelbare Benutzung (S. 1)

- 4 Die Befreiung tritt nach den §§ 3, 4 GrStG nur ein, wenn der Steuergegenstand für den steuerbegünstigten Zweck unmittelbar benutzt wird (§ 7 S. 1 GrStG). Dies ist der Fall, **wenn der Steuergegenstand tatsächlich dem Benutzungszweck zugeführt wird, eine enge Verbundenheit zwischen dem Steuergegenstand, der Person des Nutzenden und dem steuerbegünstigten Zweck besteht, und die Nutzung nicht nur vorübergehender Natur ist** (FG Düsseldorf 23.11.1999 – 11 K 2087/98, EFG 2000, 187; FG Schleswig-Holstein 29.1.2014 – 2 K 236/12, EFG 2014, 664 Rn. 23; *Troll/Eisele* GrStG § 7 Rn. 2, 4). Diese unmittelbare Benutzung ist jedenfalls in Ansehung der Grundstücksteile unzweifelhaft, auf

denen der begünstigte Zweck verwirklicht wird. Ob ein ausreichender Zusammenhang der konkret zu beurteilenden Nutzung mit dem steuerbegünstigten Zweck besteht, ist freilich stets eine Frage des Einzelfalls (vgl. zB FG Düsseldorf 1.9.2005 – 11 K 5169/02, EFG 2006, 528; bejaht für Vorratsgrundstück eines Wasserverbandes). Das Unmittelbarkeitskriterium erfüllen ferner **die Räume, in denen dieser Grundbesitz verwaltet oder die begünstigte Aufgabe organisiert wird**. Alles andere wäre sinnwidrig, da die Erfüllung des begünstigten Zwecks typischerweise nicht ohne zentrale Verwaltungstätigkeiten auskommt. Daher kann die Frage der Grundsteuerbefreiung für solche Grundstücksteile nicht losgelöst von der grundsteuerlichen Behandlung des Steuergegenstandes beurteilt werden, der verwaltet wird (BFH 10.12.1954 – III 78/54, BStBl. III 1955, 63; 6.10.1961 – III 405/59, BStBl. III 1961, 571; 1.2.1963 – III 20/60, BStBl. III 1963, 190; *Troll/Eisele GrStG* § 7 Rn. 2). Wird teils grundsteuerbefreiter Grundbesitz, teils grundsteuerpflichtiger Grundbesitz verwaltet, hat eine Aufteilung nach Maßgabe des § 8 GrStG zu erfolgen.

Für die Unmittelbarkeit iSv § 7 Abs. 1 GrStG soll nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Ausübung einer **bloßen Hilfstätigkeit zur Verwirklichung des begünstigten Zwecks** ausreichend sein, sofern diese hierfür unentbehrlich ist (BFH 19.10.1995 – II R 107/93, BFH/NV 1996, 294 sowie die nachfolgend zitierten Entscheidungen; übernommen von Abschn. 31 Abs. 1 GrStR). Die Figur der unentbehrlichen Hilfstätigkeit findet sich – soweit ersichtlich – erstmals in der Rechtsprechung des RFH zu einem Altersheim des Roten Kreuzes für seine eigenen Mitarbeiter. Das Altersheim diene zwar nicht den Aufgaben des Roten Kreuzes; das Rote Kreuz könne seine Aufgaben aber ohne Bereitstellung der Krankenschwestern und ohne Sicherung deren Lebensunterhalts nicht richtig erfüllen. Es wäre eine dem Sinn und Zweck der Grundsteuerbefreiung widersprechende Einengung, wollte man unentbehrliche Hilfsmaßnahmen und Hilfsmittel des Deutschen Roten Kreuzes vom Kreis seiner Aufgaben ausschließen (RFH 24.7.1941 – III 38/40, RStBl. 1941, 846). Entsprechendes hat der Reichsfinanzhof (RFH 24.7.1941 – III 37/40, RStBl. 1941, 846) für einen mit diesem Altersheim des Roten Kreuzes verbundenen Wandelgarten, der auch der Erholung der Schwestern des Mutterhauses diene, angenommen. Der BFH hat hieran anknüpft und mit nämlicher Begründung das Alters- und Erholungsheim eines Diakonissenmutterhauses von der Grundsteuer freigestellt (BFH 22.10.1954 – III 74/54, BStBl. III 1954, 369). Dies mündete dann vor allem 1963 in die Entscheidung zur „Postkantine“: Für die Kantine der Deutschen Bundespost hat der BFH die Grundsteuerbefreiung über die Hilfstätigkeitsfigur (und in Abgrenzung zur bloßen Fürsorgefunktion) mit folgender Begründung bejaht: „[Die Deutsche Bundespost] muss [die Kantine] vielmehr in erster Linie unterhalten, um einen geregelten Postbetrieb aufrecht-erhalten zu können. Das gilt besonders in größeren Städten, wo die Beamten und Angestellten zum Teil sehr weit entfernt von den Dienststellen wohnen, sodass sie ihr Mittagessen nicht zu Hause einnehmen können. Der Senat trägt deshalb keine Bedenken, unter diesen Voraussetzungen einen Kantinenbetrieb als ein unentbehrliches Hilfsmittel anzuerkennen, ohne den die Bundespost ihre hoheitliche Tätigkeit heute nicht mehr erfüllen kann“ (BFH 11.10.1963 – III R 379/60, BStBl. III 1963, 571; verallgemeinernd für alle [niedersächsischen] Behördenkantinen sodann FM Nds 22.11.1968 – G 1103 – 20, BeckVerw 292899). Ob dieses „Bild“ in dieser Allgemeinheit heute noch der Realität gerecht wird, wird man bezweifeln müssen (noch → Rn. 6 aE). Fast jede Behörde etc dürfte örtlich so gelegen sein, dass eine Nahversorgungsmöglichkeit durch Restaurants, Bäckereien und Supermärkte be-

steht. Dass eine Kantine für die Aufrechterhaltung des Dienstbetriebes unerlässlich ist, dürfte heute nur noch für Bundeswehrkasernen gelten (→ GrStG § 5 Rn. 7), womöglich auch für die kasernierten Polizeieinheiten.

- 6 **Stellungnahme:** Das Bild einer unentbehrlichen Hilfstätigkeit führt letztlich in die Irre. Man sollte Zweckdienlichkeit ausreichen lassen und auf die Ausgrenzungskraft des § 8 GrStG vertrauen, sobald mehrere Nutzungszwecke im Raum stehen. Denn die Unentbehrlichkeit wird dem Umstand nicht gerecht, dass es viele Möglichkeiten gibt, wie man die Wahrnehmung einer Aufgabe organisieren kann und es dürfte nicht der Zweck des § 7 GrStG sein, dass die Finanzverwaltung oder die Finanzrechtsprechung den Steuerpflichtigen erklären, wie sie dies am besten tun. Vor allem ist die Frage der Organisation nicht selten auch eine Frage des Zeitgeistes. Das zeigen die Privatisierungseuphorie einerseits und nachfolgende Gegenbewegungen andererseits. Nehmen wir zB ein Werftgrundstück der Bundeswasserstraßenverwaltung, auf dem Wasserfahrzeuge und Anlagenteile der Wasserämter und Schifffahrtsämter gewartet und instandgesetzt werden. Wer es mit der Unentbehrlichkeit ernst meint, müsste eine unmittelbare Nutzung wohl ablehnen, da Wartung und Instandsetzung von der Behörde nicht zwingend selbst vorgenommen werden müssen. Dies kann auch ein Privater gegen Entgelt tun; der ein oder andere wird sogar behaupten, dass er dies günstiger tun kann. Überzeugend ist dies natürlich nicht und in dem vorgenannten Beispiel wurde die unmittelbare Nutzung für den öffentlichen Dienst daher zu Recht bejaht (FG Schleswig-Holstein 1.11.1979 – II 100/75, EFG 1980, 195). Es muss akzeptiert werden, dass es die Bundeswasserstraßenverwaltung (damals) für zweckdienlich erachtet hat, die zur Aufgabengewährleistung notwendigen Wasserfahrzeuge selbst zu warten und instand zu setzen. In Ansehung einer Behördenkantine wird man hingegen wohl sagen müssen, dass sich – mit Ausnahme kasernierter Soldaten und Polizisten – selbst die Zweckdienlichkeit nicht bejahen lässt (→ Rn. 5). Denn das Bestehen oder Nichtbestehen einer Kantine dürfte (jedenfalls heute) keinen (nennenswerten) Einfluss auf den Dienstbetrieb haben. Im Vordergrund steht bei lebensnaher (zeitgemäßer) Betrachtung vielmehr der Fürsorgegedanke oder sogar ein wirtschaftlicher Zweck und damit überwiegt ein befreiungsschädlicher Nutzungszweck (§ 8 Abs. 2 GrStG; aA wohl nach wie vor *Troll/Eisele* GrStG § 7 Rn. 2 aE).

- 7 **Parkplätze, Garagen etc für die Fahrzeuge, die unmittelbar zur Erfüllung des begünstigten Zwecks eingesetzt werden,** werden ebenso unmittelbar – und ohne dass es eines Rückgriffs auf die Figur der unentbehrlichen Hilfstätigkeit bedarf – iSv § 7 S. 1 GrStG für den steuerbegünstigten Zweck genutzt (einschließlich der Garage für den PKW des Pfarrers, der zur Ausübung seiner geistlichen und verwaltenden Tätigkeit in einem ausgedehnten, mehrere Gemeinden umfassenden Bezirk benötigt wird, so BFH 16.7.1965 – III 125/63, BStBl. III 1965, 568, allerdings unter Hinweis auf die Figur der unentbehrlichen Hilfstätigkeit). Weitaus weniger eindeutig ist die Beurteilung solcher **Parkplätze und Parkhäuser, die zur unentgeltlichen Nutzung für Bedienstete und Besucher bestimmt sind** und die zu dem Grundbesitz gehören, auf dem der nach §§ 3ff. GrStG begünstigte Zweck verfolgt wird (dieselbe wirtschaftliche Einheit), oder die zumindest in einem engen räumlichen Zusammenhang hiermit stehen. Man denke zB an die Mitarbeiter- und Besucherparkplätze eines Krankenhauses, einer Universität, einer Kirche uÄ. Die Finanzverwaltung nimmt insoweit eine unschädliche Hilfstätigkeit iSd BFH-Rechtsprechung an (Gleichlautende Ländererlasse 15.1.2002, BStBl. I 2002, 152 Ziff. 3.1., ebenso FG Münster 30.3.1965 – IIIc 16/62, BB 1965, 1220: es liege „im Zuge des modernen Verkehrs [den Bedienstete-

ten und Besuchern] eine geordnete Teilnahme am motorisierten Verkehr zu ermöglichen, wenn sie auf solche Weise ein Verwaltungsgebäude aufsuchen“; *Troll/Eisele* GrStG § 7 Rn. 2). Würde man es mit dem Unentbehrlichkeitskriterium ernst meinen, ließe sich dieses Ergebnis aber wohl nur schwer begründen. Auch das Zweckdienlichkeitskriterium (→ Rn. 6) kann hier keine klaren Abgrenzungen liefern und offenbart letztlich die Wertungsabhängigkeit des Ergebnisses. Wer Parkplätze und Parkhäuser dergestalt in die Befreiungsnormen einbezieht, dürfte es jedenfalls (unausgesprochen) kategorisch für unerheblich halten, ob die Bediensteten und Besucher das unmittelbar für den begünstigten Zweck genutzte Grundstück auch mit dem öffentlichen Nahverkehr erreichen könnten (diesen Gedanken argumentativ aufgreifend – soweit ersichtlich – bisher nur FG Hessen 2.12.2002 – 3 V 3053/02, EFG 2003, 723). Das kann man so sehen, muss man aber nicht. Es lässt sich gewiss auch ebenso gut vertreten, dass solche Parkplätze in der heutigen Zeit eine bloße Annehmlichkeit sind, denen kein nennenswerter Fördereffekt in Ansehung der Erreichung des begünstigten Zwecks zukommt. Für Stellplätze, die an Bedienstete oder Studierende vermietet werden, wird jedenfalls keine Grundsteuerbefreiung gewährt (GLE 15.1.2002, BStBl. I 2002, 152 Ziff. 3.2.). Entsprechendes gilt für Parkplätze und Parkhäuser, die jedermann gegen Gebühr oder privatrechtliches Entgelt zur Verfügung stehen (FG Hessen 2.12.2002 – 3 V 3053/02, EFG 2003, 723 für ein Flughafenparkhaus). Insoweit liegt (zumindest) eine schädliche Vermögensverwaltung vor, wenn nicht sogar ein Betrieb gewerblicher Art (→ GrStG § 3 Rn. 67).

**Benutzungen durch Dritte** (Mieter, Pächter, Erbbaurechtsberechtigte etc), **8** die selbst nicht begünstigt sind, sind für den Überlassenden grundsätzlich befreiungsschädlich (BFH 16.12.2009 – II R 29/08, BStBl. II 2010, 829; 27.9.2017 – II R 13/15, BStBl. II 2018, 768 Rn. 16; FG Hessen 10.6.2015 – 3 K 3027/10, EFG 2015, 2205 Rn. 31; *Troll/Eisele* GrStG § 7 Rn. 2). Ausnahmen sind allerdings möglich. So kann **sich der begünstigte Rechtsträger zur Erreichung des begünstigten Zwecks auch eines Mieters bedienen, sofern damit nicht die begünstigte Haupttätigkeit verlagert wird** (vgl. BFH 16.12.2009 – II R 29/08, BStBl. II 2010, 829: die „Aufgabe im Wesentlichen selbst erfüllt“), **sondern es sich um eine untergeordnete, aber gleichwohl der Zweckerreichung dienende Tätigkeit handelt** (in der Terminologie des BFH: eine unentbehrliche Hilfstätigkeit, → Rn. 5ff.). Was noch untergeordnet ist und was nicht, ist eine Frage des Einzelfalls, die jeweils im Lichte des konkreten Begünstigungstatbestandes beantwortet werden muss (zB → GrStG § 5 Rn. 7 für die verpachtete Kantine und → GrStG § 4 Rn. 47 für Untervermietungen eines Krankenhauses).

## C. Beginn (S. 2) und Ende der unmittelbaren Nutzung

§ 7 S. 2 GrStG verlagert (nur) in Bezug auf das Nutzungserfordernis, wie es in den §§ 3, 4 GrStG im Einzelnen bestimmt ist, den Beginn der Steuerbefreiung zugunsten des Steuerpflichtigen nach vorne (BT-Drs. VI/3418, 81; FG Düsseldorf 23.11.1999 – 11 K 2087/98, EFG 2000, 187; FG Schleswig-Holstein 29.1.2014 – 2 K 236/12, EFG 2014, 664 Rn. 23): Eine unmittelbare Benutzung iSv Satz 1 liegt vor, sobald der Steuergegenstand für den steuerbegünstigten Zweck hergerichtet wird. Mit anderen Worten: Wann die Nutzung tatsächlich beginnt, ist nicht entscheidend. Die ggf. ebenfalls begünstigungsrelevante Frage, ab wann dem Steuerpflichtigen der Grundbesitz zuzurechnen ist, regelt Satz 2 hingegen nicht.

- 10 **Herrichten** iSv § 7 S. 2 GrStG bedeutet, dass das Grundstück in seinem bisherigen tatsächlichen Zustand verändert und dadurch für den steuerbegünstigten Zweck geeignet gemacht worden ist (BFH 13.11.1985 – II R 237/82, BStBl. II 1986, 191). Für den Beginn der Grundsteuerbefreiung ist dabei **in der Regel auf den Beginn der Bauarbeiten abzustellen** (BT-Drs. VI/3418, 81), dh auf den Zeitpunkt, zu dem die beauftragten Bauunternehmer zielgerichtet mit den Bauarbeiten auf dem Grundstück beginnen, also eine Baustelle einrichten, Einfriedungen und Hindernisse abräumen, Bewuchs roden, Gebäude abreißen, Erde bewegen. Nicht ausreichend ist es allerdings, dass ein Bauschild aufgestellt wird (BFH 16.4.1986 – II R 207/84, BFH/NV 1986, 637). Erst recht liegt noch kein Herrichten mit dem Eintritt in die Bauplanungsphase (BFH 13.11.1985 – II R 237/82, BStBl. II 1986, 191) oder dem Beginn der notwendigen Bauleitplanung (FG Schleswig-Holstein 29.1.2014 – 2 K 236/12, EFG 2014, 664 Rn. 23) vor.
- 11 Da § 7 S. 2 GrStG die Steuerbegünstigung nach vorne verlagern will, markiert sie nicht den einzig denkbaren Beginn der Steuerbegünstigung. **Eines Herrichtens bedarf es also nicht, wenn das Grundstück bereits kraft seiner tatsächlichen Beschaffenheit zur unmittelbaren Nutzung für den steuerbegünstigten Zweck geeignet ist** und am Stichtag auch tatsächlich für diesen Zweck unmittelbar benutzt wird (FG Düsseldorf 23.11.1999 – 11 K 2087/98, EFG 2000, 187). So muss zB ein Wiesengrundstück, das von einer Gemeinde dadurch für Zwecke iSv § 3 Abs. 1 Nr. 4 GrStG genutzt wird, dass dort Kinder- und Jugendarbeit stattfindet, nicht erst mit einer zusätzlichen Baumaßnahme (wie zB einer Umzäunung) hergerichtet werden, um die Steuerbefreiung beanspruchen zu können. Vielmehr ist das Grundstück als solches von Anfang an bestimmungsgemäß benutzbar (FG Düsseldorf 23.11.1999 – 11 K 2087/98, EFG 2000, 187).
- 12 § 7 S. 2 GrStG **beeinflusst nicht den Umfang der Vergünstigung**. Auch in der Bauphase kann die Steuerbefreiung nur in dem Umfang gewährt werden, wie der Grundbesitz nach Bezug der zu errichtenden Gebäude entsprechend § 8 GrStG begünstigt ist (*Troll/Eisele* GrStG § 7 Rn. 3). Wenn das auf dem Grundbesitz zu errichtende Gebäude mithin sowohl für steuerbegünstigte als auch nicht-steuerbegünstigte Zwecke genutzt werden soll, dann sind die nach Fertigstellung des Gebäudes aufgenommenen Nutzungen auch für die Bauphase maßgeblich.
- 13 Die **Voraussetzungen einer Steuerbefreiung entfallen** jedenfalls dann, sobald der Grundbesitz für einen nicht-steuerbegünstigten Zweck genutzt wird. Da die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres für das gesamte Kalenderjahr maßgeblich sind (§ 9 GrStG), wird dies immer erst zum nächsten 1.1. umgesetzt (→ GrStG § 3 Rn. 21), dh für das laufende Kalenderjahr, in dem die Voraussetzungen entfallen sind, wird die Steuerbefreiung noch gewährt. Entsprechendes gilt aber auch dann, wenn die begünstigte Nutzung eingestellt wird und der Grundbesitz unbenutzt bleibt (vgl. FG Schleswig-Holstein 29.1.2014 – 2 K 236/12, EFG 2014, 664 Rn. 29). Denn Grundbesitz, der gar nicht benutzt wird, wird nicht für steuerbegünstigte Zwecke genutzt. Hätte der Gesetzgeber eine solche Fortwirkung einer begünstigten Nutzung für Leerstands-/Nichtnutzungszeiten gewollt, hätte er dies – vergleichbar der Vorverlagerung mit Satz 2 – regeln müssen. Zu beachten ist allerdings, dass je nach begünstigtem Nutzungszweck auch nicht in Anspruch genommene Grundstücke durchaus genutzt werden können (zum Vorratsgrundstück eines Wasserverbandes FG Düsseldorf 1.9.2005 – 11 K 5169/02, EFG 2006, 528). Zudem liegt keine Tätigkeitseinstellung vor, wenn ein Gebäude nur zeitweilig nicht genutzt wird, weil es zB renoviert, umgebaut etc wird, und im Anschluss hieran wieder wie zuvor genutzt werden soll (RFH 16.11.1939 – III 216/39,

RStBl. 1940, 491; *Troll/Eisele* GrStG § 7 Rn. 4, GrStR Abschn. 31 Abs. 2 S. 3). Schließt sich an die Renovierungs-, Umbauarbeiten etc eine andere begünstigte Nutzung an, liegt zwar in Bezug auf die vormalige begünstigte Nutzung eine Tätigkeitseinstellung vor, allerdings kann Satz 2 dann in Bezug auf die neue begünstigte Tätigkeit seine Vorwirkung entfalten.

### § 8 Teilweise Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck

(1) Wird ein räumlich abgegrenzter Teil des Steuergegenstandes für steuerbegünstigte Zwecke (§§ 3 und 4) benutzt, so ist nur dieser Teil des Steuergegenstandes steuerfrei.

(2) Dient der Steuergegenstand oder ein Teil des Steuergegenstandes (Absatz 1) sowohl steuerbegünstigten Zwecken (§§ 3 und 4) als auch anderen Zwecken, ohne daß eine räumliche Abgrenzung für die verschiedenen Zwecke möglich ist, so ist der Steuergegenstand oder der Teil des Steuergegenstandes nur befreit, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen.

Gilt nicht in **Baden-Württemberg** (dort § 9 BWLGrStG).

## A. Allgemeines

### I. Systematische Einordnung und Zweck der Regelung

§ 8 GrStG beantwortet die Frage, wie zu verfahren ist, wenn bei einem Grundstück steuerbegünstigte Zwecke iSv §§ 3, 4 GrStG und befreiungsschädliche Zwecke zusammentreffen. Die Regelung dient der zielgenauen Anwendung der Grundsteuerbefreiung und will durch eine teilweise Versagung derselben Überprivilegierungen verhindern. Sofern die unterschiedlichen Nutzungen räumlich abgrenzbare Teile des Steuergegenstandes betreffen, ordnet § 8 Abs. 1 GrStG eine flächenmäßige Aufteilung an (→ Rn. 4). Ist eine solche Aufteilung nicht möglich, wird die Steuerbefreiung nur gewährt, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen (§ 8 Abs. 2 GrStG). Dabei sind allerdings räumlich abgrenzbare Teile wiederum eigenständig zu würdigen (→ Rn. 5 ff.). Zum Teil hat der Gesetzgeber die Frage nach der (Un-)Schädlichkeit gemischter Nutzungen allerdings auch gesondert geregelt und zwar in den §§ 5, 6 GrStG. Diese beiden Normen gehen daher § 8 Abs. 2 GrStG als *lex specialis* vor (BT-Drs. VI/3418, 81). Ist mithin eine (stets vorrangige) Aufteilung nach § 8 Abs. 1 GrStG nicht möglich, scheidet eine Überwiegensprüfung aus und die (Mit-) Nutzung iSv §§ 5, 6 GrStG schadet immer (*Knittel* in Stenger/Loose GrStG § 5 Rn. 62; *Kunz* in Grootens GrStG § 5 Rn. 18).

### II. Entwicklung der Vorschrift

§ 8 GrStG beruht auf dem Grundsteuerreformgesetz vom 7.8.1973 (zu § 8 2 GrStG s. BT-Drs. VI/3418, 81; im Übrigen → Grundlagen Rn. 8). Er wurde unverändert aus dem GrStG 1936/1951 (→ Grundlagen Rn. 5 f.) übernommen (dort § 6 Abs. 2 und 3 GrStG 1936, dazu RStBl. 1937, 717 [720 f.]). Das Grundsteuerreformgesetz vom 26.11.2019 (→ Grundlagen Rn. 13) hat § 8 GrStG nicht verändert.



### III. Verfahrensrecht

- 3 § 8 GrStG konkretisiert die §§ 3ff. GrStG, weshalb in verfahrensrechtlicher Hinsicht (Berücksichtigung der [anteiligen] Grundsteuerbefreiung in Grundsteuerwert- oder Grundsteuermessbescheid) auf die Ausführungen zu § 3 GrStG verwiesen werden kann (→ GrStG § 3 Rn. 4ff.). Gerade § 8 GrStG kann der Grund dafür sein, dass in einem Kalenderjahr die Steuerbefreiung zu gewähren ist und in einem anderen Kalenderjahr nicht (zum maßgeblichen Betrachtungszeitraum → Rn. 8).

### B. Räumlich trennbare Nutzungen (Abs. 1)

- 4 § 8 Abs. 1 GrStG geht davon aus, **dass eine wirtschaftliche Einheit für Zwecke der §§ 3ff. GrStG nach verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen weiter unterteilt und insoweit dann isoliert betrachtet werden kann**. Das Gesetz spricht insoweit von „räumlich abgrenzbaren Teilen des Steuergegenstandes“. Eine solche räumliche Abgrenzung wird man jedenfalls bei verschiedenen Räumen annehmen können. Entsprechendes gilt bei Freiflächen, die unterschiedlich gestaltet und dadurch auf unterschiedliche Nutzungszusammenhänge zugeschnitten sind. Bei derart abgrenzbaren Bereichen muss die (Raum-)Flächennutzung als Maßstab aufteilungsleitend sein (*Roscher GrStG § 8 Rn. 8; Troll/Eisele GrStG § 8 Rn. 3*). Ungeachtet der Frage, ob der steuerbefreite Teil beim Grundsteuermessbetrag oder bereits anlässlich der Ermittlung des Grundsteuerwertes ausgeklammert wird (was beides möglich ist, → GrStG § 3 Rn. 5f.), muss die Anwendung des § 8 GrStG stets bei der Bewertung ansetzen. Dafür müssen bei einem bebauten Grundstück (gedanklich) die beiden Berechnungskomponenten (abgezinsten) Bodenwert und kapitalisierter Reinertrag/Gebüdesachwert getrennt betrachtet werden (*Troll/Eisele GrStG § 8 Rn. 3*). **Den Ausgangspunkt bildet die Gebäudenutzung**. So sind sowohl beim Ertragswert- als auch beim Sachwertverfahren die Gebäudenutzflächen (Jumbaute) Räume außer Betracht zu lassen, die für steuerbefreite Zwecke genutzt werden. Das in Ansehung des Gebäudes zugrunde gelegte Nutzungsverhältnis wird man sodann idR auch für die Ermittlung des steuerbefreiten Teils des Bodenwertes heranziehen können, sofern nicht im Einzelfall die Nutzung von Freiflächen eine abweichende Betrachtung erfordert (zB wenn bei einem gemischt-genutzten Gebäude eine [nennenswerte] Freifläche ausschließlich für die steuerbegünstigten Zwecke genutzt wird).

### C. Unmöglichkeit räumlicher Trennung (Abs. 2)

- 5 Ist die nach § 8 Abs. 1 GrStG vorrangige räumliche Abgrenzung für die verschiedenen Zwecke nicht möglich, ist der Grundbesitz nur dann befreit, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen (§ 8 Abs. 2 GrStG). Eine solche Unmöglichkeit tritt idR in zwei Konstellationen auf: (1) dieselben räumlich abgrenzbaren Gebäudeteile werden zeitlich hintereinander oder zeitlich abwechselnd genutzt (→ Rn. 8f.) oder (2) sie werden durchgehend gemischt genutzt und es lassen sich keine Aussagen zu einer konkreten zeitlichen Nutzung treffen (→ Rn. 11).
- 6 § 8 Abs. 2 GrStG spricht von „dienen“. Die Rechtsprechung hat das „Dienen“ in der Vorgängerregelung des § 6 Abs. 3 GrStG 1936 in dem Sinne ausgelegt, dass für die **Überwiegensprüfung** „nicht allein entscheidend ist, wie [der Raum] tat-

**Nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eintretende Veränderungen in Bezug auf die Abbruchverpflichtung rechtfertigen** (unter den weiteren Voraussetzungen des § 222 BewG) **eine Wertfortschreibung** (AEBewGrSt A 253.1 Abs. 5 S. 4). Das gilt sowohl für die erstmalige Vereinbarung einer Abbruchverpflichtung (→ Rn. 13), die Verlängerung oder Verkürzung eines Vertrages mit Abbruchverpflichtung (→ Rn. 14), aber auch für die Veränderung der tatsächlichen Umstände, die eine abweichende Prognose über den Abbruch rechtfertigen (→ Rn. 13).

Die rechtliche Abbruchverpflichtung kann nicht durch eine **unbedingte Abbruchsabsicht** ersetzt werden. Ein freiwillig geplanter Abbruch ist daher ohne Bedeutung. Bewertungsrechtlich wird die Abbruchsabsicht erst mit ihrer Realisierung relevant.

## § 254 Rohrertrag des Grundstücks

**Der jährliche Rohrertrag des Grundstücks ergibt sich aus den in Anlage 39 nach Land, Gebäudeart, Wohnfläche und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit der Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge.**

Gilt nicht in **Baden-Württemberg** (dort wird nur der Grund und Boden bewertet) sowie **Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen** (dort gelten jeweils wertunabhängige Bewertungsmaßstäbe).

### A. Allgemeines

#### I. Systematische Einordnung und Zweck der Regelung

§ 254 BewG gibt iVm Anlage 39 den Rohrertrag als Ausgangsgröße zur Ermittlung des Reinertrags vor. Die Regelung bildet das Herzstück des Typisierungskonzepts, das der Gesetzgeber mit dem Ziel einer weitgehenden Automationsfähigkeit der Bewertung normiert hat: Es kommt weder auf die ortsübliche Miete noch die tatsächlich vereinbarte Miete (so konzeptionell der Regelfall bei § 186 BewG) an. Stattdessen ist eine gemeindeeinheitliche Durchschnittsmiete, die aus statistischen Daten abgeleitet wird (→ Rn. 4), maßgeblich. Diese Durchschnittsvorgabe ist in verfassungsrechtlicher Hinsicht einer der Hauptkritikpunkte am neuen Bewertungsrecht. Sie bewegt sich allerdings noch innerhalb der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers (→ Grundlagen Rn. 98 ff.).

#### II. Entwicklung der Vorschrift

§ 254 BewG beruht auf dem Grundsteuerreformgesetz v. 26.11.2019 (→ Grundlagen Rn. 13; zu § 254 BewG BT-Drs. 19/11085, 115). Die Norm selbst ist bisher nicht verändert worden, allerdings hat der Gesetzgeber mit dem Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz v. 16.7.2021 (BGBl. I 2021, 2931) die Anlage 39 aktualisiert und die vormals sechs Mietniveaustufen auf sieben Mietniveaustufen erweitert (dazu BT-Drs. 19/28902, 24f.).

## B. Ermittlung des Rohertrages

- 3 Der Rohertrag ergibt sich durch Multiplikation der um Zu-/Abschläge (→ Rn. 11) erhöhten oder verringerten monatlichen Nettokaltmiete je Quadratmeter Wohnfläche entsprechend der Anlage 39 (→ Rn. 4), der maßgeblichen Fläche (→ Rn. 5 ff.) und der Zahl 12 (= 12 Monate für die Jahresbetrachtung). Sind mehrere Wohnungen vorhanden, muss die Ermittlung zuerst für jede Wohnung getrennt erfolgen (→ Rn. 6, **Berechnungsbeispiel** bei → Rn. 12 [Mehrfamilienhaus], weitere Beispiele → BewG § 257 Rn. 6 [Eigentumswohnung] und → Grundlagen Rn. 31 ff. [Einfamilienhaus]).
- 4 Die monatliche Nettokaltmiete je Quadratmeter Wohnfläche ergibt sich aus dem ersten Teil der Anlage 39. Dort werden die monatlichen Nettokaltmieten in EUR für jedes Bundesland differenziert nach
- Quadratmeter Wohnfläche je Wohnung (unter 60 qm, von 60 bis 100 qm, über 100 qm)
  - Gebäudeart (Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Mietwohngrundstück, Wohnungseigentum)
  - Baujahr (bis 1948, von 1949 bis 1978, von 1979 bis 1990, von 1991 bis 2000, ab 2001)
- angegeben. Die sich hiernach ergebende Nettokaltmiete ist zwingend (→ BewG § 250 Rn. 4). Die Durchschnittsmieten basieren laut Gesetzesbegründung auf dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes. Gemeint ist die Zusatzerhebung 2018. Befragt wurden ca. 370.000 Privathaushalte, von denen ca. 53,5% zur Miete wohnten. Es wurden mithin die Angaben zu fast 198.000 Mietverträgen ausgewertet. Da die Daten das Jahr 2018 betreffen, mussten sie auf den 1.1.2022 fortgeschrieben werden (BT-Drs. 19/28902, 24f.). Betrachtet man die Anlage 39 isoliert, fällt auf, dass kleinere neuere Wohnungen eine höhere Nettomiete pro Quadratmeter aufweisen als größere und ältere Wohnungen. Die Unterschiede zwischen den Baujahresgruppen werden sodann noch verstärkt durch die Bewirtschaftungskosten der Anlage 40, da die Bewirtschaftungskosten prozentual zum Rohertrag vorgegeben werden und mit abnehmender Restnutzungsdauer höher werden. Weitere Differenzierungen sind nicht vorgesehen. Es wird va nicht nach Lage und Ausstattung differenziert. Dies führt zu einer regressiven Wirkung, dh hochwertigere Grundstücke werden in Relation zu anderen Grundstücken zu niedrig bewertet (→ Grundlagen Rn. 30 ff., 103).
- 5 Die für die Anwendung der Anlage 39 zuvorderst erforderliche **Gebäudeart** richtet sich nach § 249 BewG und ergibt sich aus der Artfeststellung (→ BewG § 219 Rn. 14f.). Zu beachten ist, dass die Gebäudeart Wohnungseigentum nur in der \*-Erläuterung genannt und dort den Mietwohngrundstücken gleichgestellt wird (vgl. zu dieser Erläuterung auch die redaktionelle Vorbemerkung zu Anlage 39 in diesem Kommentar [Seite 673]).
- 6 Sodann müssen die Wohnungen des Gebäudes getrennt betrachtet und in die **Wohnflächengruppen** der Anlage 39 eingeordnet werden. Maßgeblich ist der Wohnungsbegriff des § 249 Abs. 10 BewG (→ BewG § 249 Rn. 29ff.). Für jede Wohnung ist die maßgebliche Wohnflächengruppe zu bestimmen (AEBewGrSt A 254 Abs. 2 S. 4). **Die Wohnfläche bestimmt sich – ebenso wie bei § 249 BewG – nach der WoFIV** (eingehende Begründung hierfür → BewG § 249 Rn. 5ff., **dort auch Abdruck der WoFIV**). Es gelten allerdings folgende Einschränkungen: Erstens, in einer Wohnung iSv § 249 Abs. 10 BewG kann es nur

Wohnräume und damit nur Wohnfläche geben (Stichwort: „Arbeitszimmer“, zu Nutzflächen bei Nichtwohnnutzung → Rn. 9). Zweitens, **bauordnungswidrig geschaffene und zu Wohnzwecken genutzte Räume** (zB baurechtswidriger Ausbau eines Dachgeschosses) fließen in die Wohnfläche ein, es sei denn, zum Feststellungszeitpunkt ist absehbar, dass sie wegen eines Einschreitens der Bauaufsichtsbehörde nicht mehr genutzt werden können. Diese Abweichung von § 2 Abs. 3 Nr. 2 WoFIV entspricht auch der Rspr. des BGH zum Wohnraummietrecht (BGH 16.1.2019 – VIII ZR 173/17, NZM 2019, 288) und dürfte sich auch aus der Rechtsprechung des BFH zu § 75 BewG ergeben (vgl. BFH 18.9.2019 – II R 15/16, BStBl. II 2021, 64).

Die Ausklammerung der in § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV genannten Nutzflächen <sup>7</sup> (praktisch relevant va: **Garagen, Kellerräume, Waschküchen und Abstellräume außerhalb der Wohnung**) und die **Anrechnung nach § 4 WoFIV** (praktisch relevant va: unbeheizbare Wintergärten nur mit 50 %, Balkone, Loggien uÄ idR nur mit 25 %) sind hingegen auch bewertungsrechtlich anzuwenden (glA AE-BewGrSt A 254 Abs. 3 S. 5). Für die (auch) bewertungsrechtliche Anwendung von § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV und § 4 WoFIV spricht, dass diesen Räumen bzw. Flächen kein sich in der Miete widerspiegelnder Nutzwert (vgl. → BewG § 249 Rn. 6) zukommt. Zudem dürfte die Datengrundlage, aus der die Durchschnittsmieten nach Anlage 39 ermittelt worden sind, gerade unter Berücksichtigung dieser Regelungen der WoFIV erhoben worden sein (vgl. Wohnen in Deutschland, Zusatzprogramm des Mikrozensus 2018, Glossar, Stichwort: „Fläche der gesamten Wohnung“). Das alles spricht für die Maßgeblichkeit der WoFIV. In Ansehung der Herausnahme bestimmter Räume aus der Wohnfläche ist iE Folgendes zu beachten: Für einen Keller iSv § 2 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a WoFIV ist nicht allein die Bezeichnung als solche ausreichend. So gehört ein Keller, der alle Anforderungen von Wohnraum erfüllt, durchaus zur Wohnfläche (Frage des Einzelfalls, vgl. BFH 9.9.1997 – IX R 52/94, BStBl. II 1997, 818 zu einem Hobbyraum, der als Fitnessraum genutzt wurde). Ferner gilt für die Abstellräume und Kellerersatzräume „außerhalb der Wohnung“ iSd § 2 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b WoFIV, dass allein die Lage entscheidend ist, nicht die Nutzung (BFH 28.1.1987 – II R 234/81, BFH/NV 1988, 351; FG Berlin-Brandenburg 8.7.2015 – 3 K 3253/13, EFG 2015, 1785 [Speisekammer neben der Küche ist kein Abstellraum]). Schließlich sind **Hausflure und andere Gemeinschaftsflächen außerhalb der Wohnung** nicht zu berücksichtigen, wenn das Gebäude über mehrere Wohnungen verfügt. Die Flure, Dielen etc., die sich bei den einzelnen Wohnungen hinter dem Wohnungsabschluss befinden, werden hingegen berücksichtigt und dies ungeachtet ihrer Nutzung (sofern nicht ausnahmsweise ein Fall von § 2 Abs. 3 WoFIV vorliegt, BFH 19.2.2020 – II R 4/18, BStBl. II 2020, 665 zu § 42 Abs. 4 Nr. 1 II. BV, aber auf die WoFIV übertragbar; *Halaczinsky* in Rössler/Troll BewG §§ 184–188 Rn. 15c). Liegt nur eine Wohnung (im bewertungsrechtlichen Sinne, → BewG § 249 Rn. 29ff.) vor, kann es schon definitionsgemäß keine Gemeinschaftsflächen geben und alle Flächen sind einzubeziehen. – **Befinden sich in einem Gebäude Wohnungen unterschiedlicher Größe**, können wegen der Einzelbetrachtung der Wohnungen verschiedene Nettokalmieten pro Quadratmeter maßgeblich sein. Es muss mithin für jede Wohnung ein Zwischenwert (Nettokaltniete × Fläche der Wohnung) ermittelt und sodann die Summe aus den Zwischenwerten aller Wohnungen gebildet werden.

Schließlich muss die **Baujahresgruppendifferenzierung** <sup>8</sup> angewendet werden. Der Begriff des Baujahrs ist nicht anders zu verstehen als bei der Bestimmung der Restnutzungsdauer nach § 253 BewG. Das Baujahr ist daher das Jahr der Bezugser-

tigkeit iSv § 246 BewG (→ BewG § 253 Rn. 5). Existieren mehrere selbstständige Gebäude, ist für jedes Gebäude das Baujahr gesondert zu bestimmen (→ BewG § 253 Rn. 7).

- 9 **Nutzflächen, die nicht zu Wohnzwecken genutzt werden** (zu den Nichtwohnzwecken → BewG § 249 Rn. 16), gelten nach der **\*\***-Erläuterung der Anlage 39 als Wohnfläche. Erfasst werden von dieser Fiktion nur eigenständige, abgeschlossene Räume (wie zB ein **Ladenlokal in einem Mietwohngrundstück**). **Nicht gemeint sind hingegen Räume, die in die Wohnung integriert sind** (va **Arbeitszimmer**), denn **solche Räume werden ohnehin der Wohnnutzung zugeordnet**. Sie fließen daher als Teil der Wohnung (→ BewG § 249 Rn. 8, 17) – ggf. entgegen § 2 Abs. 3 Nr. 3 WoFIV – in die Wohnfläche ein (ebenso FG Saarland 4.3.2008 – 2 K 2146/04, EFG 2008, 1525; FG Münster 19.1.2012 – 3 K 1931/08, EFG 2012, 1527 jeweils zum Einheitswert). Nutzflächen können mithin grundsätzlich nur außerhalb einer Wohnung bestehen. Da für die eigenständigen, nicht zu Wohnzwecken genutzten Räume wohl keine statistischen Durchschnittsmieten erhoben worden sind (→ BewG § 250 Rn. 3), muss sich der Gesetzgeber anderweitig behelfen. Dies tut er mittels der Fiktion der **\*\***-Erläuterung durch die Heranziehung der Mieten für Wohnraum, allerdings ohne die Größendifferenzierung: Bei Mietwohngrundstücken ist für diese fingierten Wohnflächen unabhängig von der tatsächlichen Größe der Fläche stets diejenige monatliche Nettokaltmiete in EUR/qm anzugeben, die für Wohnungen mit einer Fläche unter 60 qm gilt. Es wird mithin die höchste Miete aus den drei Möglichkeiten herausgegriffen. Damit will der Gesetzgeber wohl der Erfahrung Rechnung tragen, dass die Gewerbemieten in größeren Gebäudeeinheiten (idR die Ladenlokale im Erdgeschoss) höher sind als die Wohnraummieten. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ordnet die Anlage 39 hingegen an, dass diese Flächen zu der jeweiligen Wohnfläche hinzuzudaddieren sind, um dann anhand der geltenden Wohnungsgrößengruppe die Nettokaltmiete zu ermitteln. Das setzt bei zwei Wohnungen indes voraus, dass sich die Nutzfläche einer Wohnung zuordnen lässt (was zB bei einem Ladenlokal im Erdgeschoss schwierig sein dürfte). Das sieht auch die Finanzverwaltung. So soll es keinen Bedenken begegnen, die Nutzfläche der Wohnung zuzuordnen (und mit der Wohnfläche zu addieren), die den niedrigsten Mietwert hat (AEBewGrSt A 254 Abs. 3 S. 4). Fraglich ist schließlich, wie die Nutzfläche (= die fiktive Wohnfläche) zu bemessen ist. Die Fiktion der **\*\***-Erläuterung legt die Anwendung der WoFIV nahe. Allerdings wird man Räume iSv § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFIV (Keller etc) – anders als bei Wohnnutzung (→ Rn. 7) – wohl nicht außer Betracht lassen können (→ BewG § 249 Rn. 9 aE).

- 10 Für **Garagen** wird unabhängig von der Art der Garage (Einzelgarage, Tiefgarage) eine einheitliche monatliche Nettokaltmiete in Höhe von 35 EUR je Garage festgelegt. Maßgeblich ist die Anzahl der Stellplätze, dh eine Doppelgarage mit zwei Stellplätzen zählt als zwei Garagen. Für Außenstellplätze erfolgt hingegen kein Rohertragsansatz. Ein überdachter Stellplatz, der über kein Tor verfügt, dürfte ebenfalls nicht den Begriff der Garage erfüllen.

- 11 In einem weiteren Anwendungsschritt sind **Zu- und Abschläge nach Maßgabe des zweiten Teils der Anlage 39 iVm der MietNEinV v. 18.8.2021** (BGBl. I 2021, 3738, Rechtsverordnung auf der Grundlage von § 263 Abs. 2 BewG, abgedruckt im Anhang) zu prüfen. Die Anlage 39 sieht sieben Mietniveaustufen vor (von –20,00% bis +40,00%), die allerdings – ebenso wie die Vorgabe der Nettokaltmieten selbst – nur gemeindeeinheitlich wirken. Bezogen auf die in einer Gemeinde belegenen Wohngrundstücke kann die Berücksichtigung des Miet-

niveaus mithin keine Differenzierung entfalten. Die Berücksichtigung des Mietniveaus hat aber Bedeutung für das Bewertungsverhältnis zu den unbebauten Grundstücken und den Nicht-Wohngrundstücken. Über das Mietniveau wird mithin die Belastungsverteilung zwischen den Wohngrundstücken einerseits und den vorstehend genannten Grundstücken andererseits im Interesse einer realitätsgerechteren Abbildung der Marktverhältnisse beeinflusst.

**Beispiel:** Mehrfamilienhaus in Goch (NRW, Mietniveaustufe 2) mit Baujahr 2003, 1. Wohnung 110 qm, 2. Wohnung 110 qm, 3. Wohnung 110 qm, 4. Wohnung 55 qm (Wohnfläche insgesamt = 385 qm). Im Erdgeschoss befindet sich zudem ein Ladenlokal mit 65 qm. Das Gebäude verfügt über drei Garagen. Die Bewertung erfolgt auf den 1.1.2022. 12

#### 1. Wohnung 110 qm

Monatliche Nettokaltmiete	7,38 EUR/qm (Anlage 39 I)	
Anpassung auf Mietniveaustufe	Stufe 2 = Abschlag von 10% (Anlage 39 II)	
	7,38 EUR/qm $\cdot$ 10%	
	= 6,64 EUR/qm	
Jährlicher Rohrertrag	6,64 EUR/qm $\times$ 110 qm Wohnfläche	
	$\times$ 12 Monate	= 8.764,80 EUR

2. Wohnung 110 qm	wie zuvor	= 8.764,80 EUR
-------------------	-----------	----------------

3. Wohnung 110 qm	wie zuvor	= 8.764,80 EUR
-------------------	-----------	----------------

#### 4. Wohnung 55 qm

Monatliche Nettokaltmiete	10,22 EUR/qm (Anlage 39 I)	
Anpassung auf Mietniveaustufe	Stufe 2 = Abschlag von 10% (Anlage 39 II)	
	10,22 EUR/qm $\cdot$ 10%	
	= 9,20 EUR/qm	
Jährlicher Rohrertrag	9,20 EUR/qm $\times$ 55 qm Wohnfläche	
	$\times$ 12 Monate	= 6.072,00 EUR

#### Ladenlokal

Monatliche Nettokaltmiete	10,22 EUR/qm (Anlage 39 I, dort Nettokaltmiete für eine Wohnung unter 60 qm nach **-Erläuterung)	
Anpassung auf Mietniveaustufe	Stufe 2 = Abschlag von 10% (Anlage 39 II)	
	10,22 EUR/qm $\cdot$ 10%	
	= 9,20 EUR/qm	
Jährlicher Rohrertrag	9,20 EUR/qm $\times$ 65 qm fingierte Wohnfläche	
	$\times$ 12 Monate	= 7.176,00 EUR

#### Garagen

Monatliche Nettokaltmiete	35 EUR (Anlage 39 I)	
Anpassung auf Mietniveaustufe	Stufe 2 = Abschlag von 10% (Anlage 39 II)	
	35 EUR $\cdot$ 10%	
	= 31,50 EUR pro Garage	
Jährlicher Rohrertrag	31,50 EUR $\times$ 3 Garagen $\times$ 12 Monate	
		= 1.134,00 EUR

Jährlicher Rohrertrag insgesamt		= 40.676,40 EUR
---------------------------------	--	-----------------

## § 255 BewG Siebenter Abschnitt. Bewertung d. Grundbesitzes ab 1.1.2022

Der jährliche Rohertrag beträgt somit insgesamt 40.676,40 EUR (es wurde in dem Beispiel im Interesse einer verständlicheren Darstellung immer nach jedem Zwischenrechen Schritt „gerundet“; tut man dies nicht, ergibt sich ein geringfügig abweichender Wert).

### § 255 Bewirtschaftungskosten

<sup>1</sup>Als Bewirtschaftungskosten werden die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung marktüblich entstehenden jährlichen Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis berücksichtigt, die nicht durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckt sind. <sup>2</sup>Sie ergeben sich aus den pauschalierten Erfahrungssätzen nach Anlage 40.

Gilt nicht in **Baden-Württemberg** (dort wird nur der Grund und Boden bewertet) sowie **Bayern, Hamburg, Hessen** und **Niedersachsen** (dort gelten jeweils wertunabhängige Bewertungsmaßstäbe).

## A. Allgemeines

### I. Systematische Einordnung und Zweck der Regelung

- 1 Der zu kapitalisierende Reinertrag iSv § 253 BewG ist der Saldo aus dem Rohertrag (§ 254 BewG) und den Bewirtschaftungskosten. Letztere werden von § 255 S. 1 BewG definiert und von § 255 S. 2 BewG iVm Anlage 40 verbindlich vorgegeben. Die Definition in § 255 S. 1 BewG ist trotz der verbindlichen Vorgaben in Anlage 40 nicht bedeutungslos. Die Norm hat im Hinblick auf § 263 Abs. 2 BewG eine den Verordnungsgeber leitende Maßstabsfunktion (→ Rn. 3).

### II. Entwicklung der Vorschrift

- 2 § 255 BewG beruht auf dem Grundsteuerreformgesetz v. 26.11.2019 (→ Grundlagen Rn. 13; zu § 255 BewG BT-Drs. 19/11085, 115). Die Vorschrift ähnelt dem für die Bedarfswertung maßgeblichen § 187 Abs. 2 BewG, unterscheidet sich von diesem allerdings dadurch, dass § 187 Abs. 2 BewG die gesetzlich vorgegebenen Bewirtschaftungskosten erst dann für verbindlich erklärt, wenn die Gutachterausschüsse keine Bewirtschaftungskosten ermittelt haben.

## B. Begriff und Umfang der Bewirtschaftungskosten (S. 1)

- 3 Die Bewirtschaftungskosten werden in § 255 S. 1 BewG als die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung jährlich entstehenden Kosten definiert, die nicht durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckt sind. Die Definition ist für den Rechtsanwender gegenwärtig bedeutungslos. Denn im nächsten Satz bestimmt § 255 S. 2 BewG die Anwendung der Anlage 40, die pauschalierte Bewirtschaftungskosten in Abhängigkeit von Restnutzungsdauer und Grundstücksart vorgibt (→ Rn. 4). Gleichwohl ist die **Definition in § 255 S. 1 BewG rechtlich relevant**. Sie gibt den Maßstab vor, an dem sich das BMF zu orientieren hat, wenn es von der Verordnungsermächtigung in § 263 Abs. 1 BewG zur Aktualisierung der Bewirtschaftungskosten Gebrauch macht (zur verfassungsrecht-