

Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022

Modifizierte Immobilienbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer

Dr. Zacharias-Alexis Schneider, Dipl.-Finw. Marco-Marcel Niebuhr und Dipl.-Finw. Sebastian Droll*

Aufgrund der durch die Regierungsparteien im September 2022 weitgehend unkommentierten Einbringung von Änderungsvorschriften für das BewG in das JStG 2022 sorgten die grds. wenig steuerpolitisch motivierten Änderungen im Rahmen der Immobilienbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer für sichtbare Verunsicherung beim Steuerpflichtigen. Eine mögliche Erhöhung der Bemessungsgrundlage ließ sich insoweit zumindest nicht bruchstückfrei mit dem Versprechen der Politik, keine Steuererhöhungen einzuführen, harmonisieren. Die mit dem JStG 2022 eingeführten Gesetzesmodifizierungen sollen insbesondere das Ertrags- und Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke an die vollständig überarbeitete ImmoWertV angleichen. Die Änderungen lassen zwar die Systematik der anzuwendenden Bewertungsmethoden im Rahmen des bestehenden typisierenden Massenverfahrens weitgehend unverändert. Die primäre Heranziehung der (marktnahen) Daten der Gutachterausschüsse bleibt im Grundsatz unangetastet, wird allerdings in Teilbereichen durch die Änderungsvorschriften modifiziert. Dadurch können sich für die Steuerpflichtigen höhere Grundbesitzwerte und letztlich eine höhere Steuerbelastung ergeben, wenn die Bewertung der Immobilie im Ertrags- oder Sachwertverfahren durchzuführen ist. Hiervon betroffen sind in erster Linie Mietwohn- und Geschäftsgrundstücke, aber auch Ein- und Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, falls für diese nachrangig das Sachwertverfahren zur Anwendung kommt. Mit diesem Beitrag sollen die für die Beratungspraxis bedeutsamen Änderungen kritisch beleuchtet werden. Es werden zudem Möglichkeiten aufgezeigt, wie zu Gunsten des Steuerpflichtigen die Höhe des Grundbesitzwerts beeinflusst werden kann.

I. Einleitung

Das Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022¹ wird mit einem „fachlich notwendigen Gesetzgebungsbedarf“² begründet und bringt neben zahlreichen weiteren Gesetzesänderungen insbesondere eine umfassende Anpassung der Vorschriften der Grundbesitzbewertung nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes an die novellierte Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14.7.2021³ mit sich. Die Änderungen des materiellen Bewertungsrechts betreffen jedoch nur die Vorschriften für die Bewertung des Grundvermögens (§§ 176 ff. BewG). Sie gelten für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2022.⁴ Durch die Änderung will der Gesetzgeber einerseits für die Zukunft sicherstellen, dass die von den Gutachterausschüssen nach den neuen Vorgaben der ImmoWertV ermittelten Bewertungsgrundlagen weiterhin in der Grundbesitzbewertung sachgerecht angewendet werden können. Andererseits hat er die Chance genutzt, um die Bewertungsnormen an zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des BFH und an die langjährige Verwaltungspraxis der Finanzämter anzupassen.⁵ Die Änderungen des BewG sehen im Schwerpunkt die Einführung des Grundsatzes der Modellkonformität sowie die Modifizierungen der bestehenden Ertrags- und Sachwertverfahren zur Bewertung von bebauten Grundstücken vor. Außerdem werden die Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden grundlegend überarbeitet.

II. Überblick über die Grundbesitzbewertung

Die §§ 176 ff. BewG gelten für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer und teilweise auch für die Grunderwerbsteuer. Die Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Grundsteuer (§§ 218 ff. BewG) ist von den Änderungen nicht betroffen.

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

107

Im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist nicht nur eine Grundstücksbewertung bei der unmittelbaren unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken erforderlich. Auch bei der unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden vermögensverwaltenden Immobilienpersonengesellschaften⁶ und ggf. bei der Übertragung von Anteilen an gewerblichen Personen- oder Kapitalgesellschaften, die mangels nennenswertem Ertrag mit dem Substanzwert zu bewerten sind, kann eine gesonderte Bewertung des Grundstücks erforderlich werden.⁷

Grundstücksübertragungen sind in der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm § 157 BewG auf den Bewertungsstichtag festgestellten Grundbesitzwert zu berücksichtigen. Grundbesitzwerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke (nachfolgend kurz Grundstücke oder Immobilien) sind gemäß § 157 Abs. 3 BewG unter Anwendung der §§ 159 und 176 bis 198 BewG zu ermitteln. Die Bewertung der Grundstücke ist am gemeinen Wert ausgerichtet (§ 177 Abs. 1 BewG), der grundsätzlich dem Verkehrswert des Grundstücks iSd § 194 BauGB entsprechen soll.⁸ Die Bewertung der unbebauten Grundstücke richtet sich gemäß § 179 BewG regelmäßig nach ihrer Fläche und den Bodenrichtwerten. Für die Bewertung bebauter Grundstücke kommen die in § 182 BewG geregelten Bewertungsverfahren zur Anwendung, die verbindlich bestimmten Grundstücksarten zugewiesen werden. Hiernach ist der Grundbesitzwert der bebauten Grundstücke im Vergleichswertverfahren, Ertragswertverfahren oder im Sachwertverfahren zu ermitteln. Die Vielzahl der Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle, in denen Grundvermögen übertragen wird, macht insoweit eine verfassungsrechtlich zulässige typisierende Bewertung erforderlich.⁹ Individuelle Besonderheiten der zu bewertenden Grundstücke finden und finden daher im Rahmen dieser typisierenden Bewertung nur sehr eingeschränkt Berücksichtigung.¹⁰ Dadurch können sich im Einzelfall erhebliche Bewertungsungenauigkeiten ergeben. Um eine gegen das Übermaßverbot verstoßende steuerliche Überbewertung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen in § 198 BewG die Möglichkeit eingeräumt, gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, dass der individuelle gemeine Wert (Verkehrswert) am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den Bewertungsvorschriften ermittelte typisierte Grundbesitzwert.¹¹

Die Bewertungsverfahren lassen sich vereinfacht wie folgt kategorisieren:¹²

Grundstücksart	Voraussetzungen	Bewertung grds. im	Alternatives Bewertungsverfahren
Ein- und Zweifamilienhäuser	<ul style="list-style-type: none"> Wohngrundstücke mit bis zu zwei Wohnungen; Mitbenutzung für betriebliche oder öffentliche Zwecke zu weniger als 50 Prozent – berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche – ist unschädlich, soweit dadurch nicht die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus wesentlich beeinträchtigt wird; kein Wohnungseigentum (WEG). 	Vergleichswertverfahren	Sachwertverfahren (wenn keine geeigneten Vergleichspreise oder -faktoren vorliegen)
Mietwohngrundstücke	<ul style="list-style-type: none"> Grundstücke, die zu mehr als 80 % (berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche) Wohnzwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind. 	Ertragswertverfahren	kein alternatives Bewertungsverfahren
Wohnungs- und Teileigentum	<ul style="list-style-type: none"> Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 2 WEG). Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 3 WEG). 	Vergleichswertverfahren	Sachwertverfahren (wenn keine geeigneten Vergleichspreise oder -faktoren vorliegen)
Geschäftsgrundstücke	<ul style="list-style-type: none"> Grundstücke, die zu mehr als 80 % (berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche) eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind. 	Ertragswertverfahren	Sachwertverfahren (wenn sich keine ortsübliche Miete ermitteln lässt)
Gemischt genutzte Grundstücke	<ul style="list-style-type: none"> Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und keine Grundstücke im Sinne der Nummer 1 bis 4 sind. 	Ertragswertverfahren	Sachwertverfahren (wenn sich keine ortsübliche Miete ermitteln lässt)
Sonstige bebaute Grundstücke	<ul style="list-style-type: none"> Grundstücke, die nicht unter die Grundstücksarten fallen (Auffangtatbestand). 	Sachwertverfahren	kein alternatives Bewertungsverfahren

Übersicht: Bewertungsverfahren nach Grundstücksarten

Die Regelungen zur Grundbesitzbewertung sind auch für die Grunderwerbsteuer von Bedeutung. Zwar bemisst sich die Steuer im Regelfall nach dem Wert der Gegenleistung. In den in § 8 Abs. 2 GrEStG genannten Fällen ist jedoch der nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 iVm § 157 BewG ermittelte Grundbesitzwert der Besteuerung zu Grunde zu legen. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, Umwandlungs- und Einbringungsfälle und Erwerbvorgänge auf gesellschaftsrecht-

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

108

licher Grundlage sowie Anteilsvereinigungen und -übertragungen.

Ungeachtet der Frage, ob und inwieweit sich die Modifizierungen der Grundbesitzbewertung im konkreten Einzelfall in einer zukünftig höheren Grunderwerbsteuer niederschlagen wird, wird die

Gesetzesänderung jedoch wesentliche Auswirkungen auf die erbschaftsteuerliche Beratungspraxis haben, wenn und soweit Immobilienvermögen unentgeltlich übertragen wird. Dies gilt auch deshalb, weil sich in der Nachfolgeplanung die Assetklasse „Immobilie“ fest etabliert hat und nicht selten einen wesentlichen Teil des Gesamtvermögens ausmacht.

III. Motivation für die Anpassung der Bewertungsregelungen

Die verfassungsrechtlich gebotene gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen erfordert für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG, dass für die zu bewertenden Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden.¹³ Die Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer (§ 12 Abs. 3 ErbStG) und teilweise für die Grunderwerbsteuer (§ 8 Abs. 2 GrEStG) erfordert hierbei, dass sich die steuerliche Bewertungssystematik am gemeinen Wert als Bewertungsziel orientiert.¹⁴ Zur Erreichung dieses Bewertungsziels müssen die Regelungen der Grundbesitzbewertung derart ausgestaltet sein, dass sich die Grundbesitzwerte innerhalb eines Korridors vertretbarer Verkehrswerte bewegen.¹⁵

Um diesen Vorgaben des BVerfG zu entsprechen, hat sich der Gesetzgeber bei der Neuregelung der derzeit geltenden sog. Bedarfsbewertung des Grundvermögens wesentlich an der Verkehrswertermittlung orientiert, die zu einem großen Teil in der ImmoWertV geregelt ist.¹⁶ Außerdem hat er zur Gewährleistung einer realitätsgerechten Bewertung vielfach an die Veröffentlichungen der Gutachterausschüsse angeknüpft,¹⁷ also an die Bodenrichtwerte und die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten iSd § 193 Abs. 5 S. 2 BauGB. Die vom Gesetzgeber gewählte Bewertungssystematik entspricht nach herrschender Meinung zumindest in der Gesamtheit den Vorgaben des BVerfG zur Erreichung einer realitätsgerechten Werterelevanz.¹⁸ Nach der Rechtsprechung des BVerfG darf es der Gesetzgeber jedoch nicht darauf beruhen lassen, nur einmalig eine verfassungskonforme Bewertungssystematik zu schaffen. Um fortlaufend eine realitäts- und damit relationsgerechte Bewertung zu gewährleisten, trifft den Gesetzgeber eine kontinuierliche Beobachtungspflicht. Ergeben sich im Laufe der Zeit Wertverschiebungen zwischen den einzelnen Vermögensarten und/oder innerhalb des Grundvermögens, muss der Gesetzgeber die Bewertungsregelungen entsprechend anpassen.¹⁹ Von Vorteil für den Gesetzgeber ist es daher, wenn er dynamisch an die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bewertungsgrundlagen anknüpft. Aber auch auf dem Bereich dieser Bewertungsgrundlagen können mit der Zeit Anpassungen erforderlich werden.

Der Gesetzgeber hat die im Jahr 2021 neu gefasste ImmoWertV²⁰, durch die vor allem eine einheitlichere Ermittlung der Daten der Gutachterausschüsse für steuerliche Zwecke gewährleistet werden sollte,²¹ nun im Rahmen des JStG 2022 zum Anlass genommen, um komplementär bei der steuerlichen Bewertung entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Außerdem werden einige steuerliche Bewertungsgrundlagen (zB Liegenschaftszinssätze, Bewirtschaftungskosten, Regelherstellungskosten) zeitgemäß an die neugefasste ImmoWertV angeglichen. Ergänzend erfolgten weitere Anpassungen an die Rechtsprechung des BFH und an die Auffassung der Finanzverwaltung.²² Mit den Änderungen möchte der Gesetzgeber offenbar auch zukünftig eine realitäts- und relationsgerechte Bedarfsbewertung des Grundvermögens gewährleisten und damit eine verfassungskonforme Grundbesitzbewertung sicherstellen.

IV. Wesentliche Änderungen des JStG 2022

Das JStG 2022 enthält eine Vielzahl von Änderungen bei der Bewertung des Grundvermögens. Im Folgenden werden ausgewählte praxisrelevante Änderungen dargestellt und analysiert, die die

Bewertungsgrundsätze in § 177 BewG sowie die Bewertungen im Ertrags- und Sachwertverfahren betreffen. Auf die Änderungen bei der Bewertung von Erbbaurechten (§ 193 BewG), Erbbaugrundstücken (§ 194 BewG) und Grundstücken auf fremden Grund und Boden (§ 195 BewG)²³ wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen.²⁴

1. Allgemeine Änderungen bei der Bewertung des Grundvermögens

a) Grundsatz der Modellkonformität

Mit den neugefassten § 177 Abs. 2 S. 1 iVm Abs. 3 BewG soll der in der Verkehrswertermittlung geltende Grundsatz der Modellkonformität (§ 10 ImmoWertV) auch für die steuerliche Bewertung übernommen werden.²⁵ Die Regelung gilt verfahrensübergreifend für die gesamte Bedarfsbewertung von Grundvermögen. Sie betrifft jedoch ausdrücklich nur die „sonstigen“ für die Verkehrswertermittlung erforderlichen Daten iSd § 193 Abs. 5 S. 2 BauGB (nachfolgend auch kurz „sonstige erforderliche Daten“). Hierzu gehören insbesondere die Liegenschaftszinssätze, die Sachwertfaktoren, die Umrechnungskoeffizienten für das Wertverhältnis von sonst gleichartigen Grundstücken, (zB bei unterschiedlichem Maß der baulichen Nutzung) und die Vergleichsfaktoren für bebaute Grundstücke; nicht jedoch die Bodenrichtwerte (vgl. § 193 Abs. 5 S. 1 BauGB).

Der Grundsatz der Modellkonformität besagt, dass bei der Anwendung der von den Gutachterausschüssen ermittelten sonstigen erforderlichen Daten in der Verkehrswertermitt-

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

109

lung oder der steuerlichen Bewertung dieselben Modelle und Modellansätze zu verwenden sind, die der Ermittlung dieser Daten zu Grunde lagen.²⁶ Grundlage für die Ermittlung der erforderlichen Daten ist eine ausreichende Anzahl geeigneter Kaufpreise, die der Gutachterausschuss der Kaufpreissammlung entnimmt (§ 12 Abs. 2 ImmoWertV). Aus diesen Kaufpreisen sind Vergleichsfaktoren, die später im Vergleichswertverfahren herangezogen werden, von den Gutachterausschüssen in einem Vergleichswertverfahren zu ermitteln. Die im Ertragswertverfahren zur Anwendung kommenden Liegenschaftszinssätze sind ebenfalls vom Gutachterausschuss in einem Ertragswertverfahren zu ermitteln. Sachwertfaktoren, die im Sachwertverfahren von Bedeutung sind, müssen ebenfalls in einem Sachwertverfahren ermittelt werden.²⁷ Die Verfahren müssen auch vergleichbar ausgestaltet sein und an dieselben Wertermittlungsgrundlagen anknüpfen (Modellansätze). Die Heranziehung eines Sachwertfaktors für die Verkehrswertermittlung setzt beispielsweise voraus, dass bei der Verkehrswertermittlung im Sachwertverfahren dieselben Normalherstellungskosten und Flächenberechnungsnormen zur Anwendung kommen, die vom Gutachterausschuss zur Ableitung des Sachwertfaktors herangezogen wurden.²⁸ Gesetzlich geregelt ist die Ermittlung der sonstigen erforderlichen Daten jedoch nur im Ansatz.²⁹ Einige Modelle und Modellansätze werden in § 12 Abs. 5 ImmoWertV vorgegeben. Der Verwender der erforderlichen Daten hat daher, um eine sachgerechte Wertermittlung sicherzustellen, die Eignung der erforderlichen Daten zu überprüfen. Die Missachtung dieses Grundsatzes führt zu unsachgemäßen Verfahrensergebnissen.³⁰

Um sicherzustellen, dass der Verwender die Ermittlung der erforderlichen Daten überprüfen kann, ist in § 12 Abs. 6 ImmoWertV für die sonstigen erforderlichen Daten vorgeschrieben, dass die zu Grunde gelegten Modellansätze, Modelle und Bezugseinheiten sowie weitere Informationen in einer Modellbeschreibung anzugeben sind. Die Veröffentlichung der sonstigen erforderlichen Daten ist nicht bundeseinheitlich geregelt.³¹ Regelmäßig erfolgt sie über den Grundstücksmarktbericht des jeweiligen Gutachterausschusses oder über ein landesweites Wertermittlungsportal.³² Die Qualität und Verfügbarkeit der sonstigen erforderlichen Daten hängt insbesondere von den

landesrechtlichen Vorgaben in der Gutachterausschussverordnung und vom Stand des Gutachterausschusswesens im jeweiligen Bundesland ab. In Baden-Württemberg müssen beispielsweise Grundstücksmarktberichte beim örtlichen Gutachterausschuss angefragt werden. Eine Pflicht zur Veröffentlichung eines solchen Grundstücksmarktberichts gibt es jedoch nicht.³³

Nach dem neugefassten § 177 Abs. 2 S. 1 BewG sind für steuerliche Zwecke die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten anzuwenden, wenn diese Daten als geeignet anzusehen sind. Anders als in der Verkehrswertermittlung (vgl. § 9 Abs. 1 S. 1 BewG) wird hierdurch aber keine generelle Überprüfung der Eignung der sonstigen erforderlichen Daten vorgeschrieben. Denn nach § 177 Abs. 3 BewG wird die Eignung gesetzlich fingiert, wenn deren Ableitung weitgehend in demselben Modell erfolgt ist wie die Bewertung (Grundsatz der Modellkonformität). Der Wortlaut dieser Regelung entspricht den bestehenden Verwaltungsanweisungen.³⁴ Die Regelung weicht hingegen von der Rechtsprechung des BFH ab, der dem Grundsatz der Modellkonformität in der steuerlichen Bewertung bisher keine gesonderte Bedeutung beigemessen hatte.³⁵

Die steuerliche Regelung der Modellkonformität ist nicht mit der Regelung in § 10 ImmoWertV identisch. Denn einerseits stellt § 177 Abs. 3 BewG nur auf Modelle und nicht auch auf die Modellansätze ab. Gewollt war vom Gesetzgeber offenbar jedoch auch, dass der Grundsatz der Modellkonformität die Modellansätze umfasst.³⁶ Auch eine systematische Auslegung gebietet die Berücksichtigung der Modellansätze, da es keinen Sinn ergibt, wenn der Gesetzgeber – gerade vor dem Hintergrund der Modellkonformität – die Regionalfaktoren im Sachwertverfahren einführt, wenn es auf die Modellansätze nicht ankommen soll.³⁷ Auch der Verzicht auf die Anknüpfung an die Erfahrungswerte der Gutachterausschüsse bei den Bewirtschaftungskosten ist letztendlich durch die Modellkonformität motiviert. Der Gesetzgeber hat es versäumt, eine sachgerechte Regelung zu treffen, indem er unreflektiert die Verwaltungsauffassung³⁸ ins Gesetz übernommen hat. Andererseits ist § 177 Abs. 3 BewG weiter formuliert, da die Ermittlung nur „weitgehend“ im selben Modell zu erfolgen hat. Dadurch werden Abweichungen zwischen den verwendeten Modellen in einem gewissen Maße toleriert.

Um die Voraussetzungen des § 177 Abs. 3 BewG überprüfen zu können, müssen die Sachbearbeiter im Feststellungsfinanzamt die jeweilige Modellbeschreibung iSd § 12 Abs. 6 ImmoWertV einsehen und beurteilen, ob das Ermittlungsmodell und nach der hier vertretenen Auffassung auch die Modellansätze mit dem steuerlichen Bewertungsmodell weitgehend übereinstimmen. Daraus folgt, dass die Sachbearbeiter in den Finanzämtern und im Vorfeld auch die Steuerpflichtigen und deren Berater sich intensiver mit der Konzeption und Eignung der sonstigen erforderlichen Daten befassen müssen und diese nicht (mehr) ungeprüft der Bewertung zu Grunde legen dürfen. Eine Eignung kann zumindest dann nicht angenommen werden, wenn der Gutachterausschuss seiner Pflicht nach § 12 Abs. 6 ImmoWertV nicht nachgekommen ist und keine Modellbeschreibung veröffentlicht hat. Ist eine Eignung der sonstigen erforderlichen Daten nicht anzunehmen, ist regelmäßig auf die gesetzlich typisierten Bewertungsfaktoren zurückzugreifen. Dies ist jedoch erst dann möglich, wenn das Finanzamt zunächst die Eignung der sons-

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

110

tigen erforderlichen Daten überprüft hat und deren Eignung ablehnt.

Die Überprüfung der Eignung der sonstigen erforderlichen Daten stellt einen Wertermittlungsschritt innerhalb der Grundbesitzbewertung durch die Finanzämter dar. Dieser Wertermittlungsschritt ist grundsätzlich vollständig durch die Finanzgerichte zu überprüfen. Verfügen die Finanzgerichte nicht über die erforderliche Erfahrung und Sachkunde, müssen sie sich eines Sachverständigen bedienen.

b) Zeitliche Geltung der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten

Die Neufassung der § 177 Abs. 2 S. 2 ff. BewG betrifft nicht mehr den Grundsatz der Modellkonformität, sondern die Überprüfung der Eignung der sonstigen erforderlichen Daten in zeitlicher Hinsicht.³⁹ Zur zeitlichen Heranziehung der durch die Gutachterausschüsse ermittelten Liegenschaftszinssätze hatte der BFH mit Urteil vom 18.9.2019⁴⁰ entschieden, dass diese Liegenschaftszinssätze nur dann für die steuerliche Bewertung geeignet sind, wenn der Gutachterausschuss erstens bei der Ermittlung die einschlägigen Vorgaben eingehalten hat und zweitens die Liegenschaftssätze für einen Zeitraum berechnet hat, der den Bewertungsstichtag umfasst.⁴¹ Diese Entscheidung war mit diversen praktischen Problemen verbunden⁴², weshalb der Gesetzgeber mit dem GrStRefUG⁴³ vom 16. Juli 2021 in § 177 Abs. 2 BewG regelte, dass die sonstigen erforderlichen Daten regelmäßig für längstens zwei Jahre ab dem Ende des Kalenderjahres maßgeblich sein sollen, in dem der vom Gutachterausschuss zugrunde gelegte Auswertungszeitraum endet.

Die erneute Änderung des § 177 Abs. 2 BewG wurde infolge der jüngsten Änderung der ImmoWertV notwendig, da nach § 12 Abs. 1 S. 2 ImmoWertV die sonstigen erforderlichen Daten auf einen Stichtag zu beziehen sind.⁴⁴ Der neugefasste § 177 Abs. 2 S. 2 BewG sieht daher vor, dass die sonstigen erforderlichen Daten für die steuerliche Bewertung herangezogen werden können, wenn diese auf einen Stichtag bezogen sind, der nicht mehr als drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag liegt. Ist dies nicht der Fall, soll nach § 177 Abs. 2 S. 3 BewG – wie nach alter Rechtslage – auf die sonstigen erforderlichen Daten zurückgegriffen werden können, die von dem jeweiligen Gutachterausschuss für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet wurden, der vor dem Kalenderjahr endete, in dem der Bewertungsstichtag liegt. Auch für diesen Fall ist grundsätzlich von einer Eignung auszugehen, wenn der Dreijahreszeitraum noch nicht abgelaufen ist; anders als bei § 177 Abs. 2 S. 2 BewG beginnt die Frist jedoch erst später zu laufen (§ 177 Abs. 2 S. 4 BewG). Nach § 177 Abs. 2 S. 5 BewG sollen die sonstigen erforderlichen Daten über den Dreijahreszeitraum hinaus angewendet werden können, wenn sich die maßgeblichen Wertverhältnisse nicht wesentlich geändert haben. Sollte diese unbestimmte Regelung in der Praxis zur Anwendung kommen, dürfte dies häufig zu Streitigkeiten über das Vorliegen der Voraussetzungen führen. Steuerpflichtige und Finanzämter dürften je nach Interessenlage unterschiedliche Auffassungen darüber haben, welche Wertverhältnisse „maßgeblich“ sind und ob sich diese „wesentlich“ geändert haben. Die Anwendung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe unterliegt der finanzgerichtlichen Kontrolle.

c) Nichtberücksichtigung besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale

Mit dem neu eingeführten § 177 Abs. 4 S. 1 BewG stellt der Gesetzgeber nun verfahrensübergreifend klar, dass Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, nicht zu berücksichtigen sind. Bisher war dies nicht allgemein, sondern nur für das Vergleichswertverfahren in § 183 Abs. 3 BewG und für die Bewertung unbebauter Grundstücke in R B 179.2 Abs. 8 ErbStR geregelt. Die Neuregelung ist sprachlich missglückt, da der Gesetzgeber mit der Regelung primär nicht die rechtlichen Belastungen, sondern die Berücksichtigung sog. besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale iSd § 8 Abs. 3 ImmoWertV ausschließen wollte.⁴⁵ Die Neuregelung hat nach Auffassung des Gesetzgebers nur klarstellende Funktion. Eine Berücksichtigung besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale durch die Finanzverwaltung dürfte in der Vergangenheit im Ertragswert- oder Sachwertverfahren zumindest im Regelfall nicht erfolgt sein. Demzufolge ergibt sich für den Steuerpflichtigen durch die Neuregelung keine Verschlechterung zur ursprünglichen Rechtslage.

Bei § 177 Abs. 4 BewG handelt es sich gleichwohl um eine Regelung, die im Einzelfall für den Steuerpflichtigen sehr nachteilig sein kann. Insbesondere bei Vorliegen von Altlasten oder Bauschäden können diese besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale zu einer erheblichen Reduzierung des Verkehrswertes führen. Infolge deren Nichtberücksichtigung kann es bei der steuerlichen Bewertung in Einzelfällen zu erheblichen Überbewertungen kommen. Die mit § 177 Abs. 4 BewG verbundene Typisierung ist jedoch uE noch hinnehmbar, da sich eine steuerliche Überbewertung nur im Ausnahmefall ergeben dürfte und der Steuerpflichtige nach § 198 BewG die Möglichkeit hat, einen niedrigeren gemeinen Wert nachweisen zu können.⁴⁶ Entscheidet er sich für den Nachweis durch ein Verkehrswertgutachten, können besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale berücksichtigt und eine steuerliche Überbewertung dadurch vermieden werden (siehe hierzu noch ausführlich unter Gliederungspunkt V.).

d) Digitale Abgabe der Feststellungserklärungen

Die Feststellungserklärungen für die Bewertung des Grundbesitzes waren bisher in Papierform abzugeben. Mit dem JStG 2022 wurde § 153 Abs. 4 BewG neu gefasst. Dieser sieht nun die Abgabe einer Feststellungserklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung vor. Hierauf kann in begründeten Fällen verzichtet werden. Die Einzelheiten der elektronischen Übermittlung sind noch vom BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in einem Schreiben festzulegen.

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

111

2. Ertragswertverfahren

Die Systematik des Ertragswertverfahrens (§§ 184 ff. BewG) ist durch das JStG 2022 unverändert geblieben. Der Ertragswert ergibt sich weiterhin aus der Summe des Gebäudeertragswerts und des Bodenwerts (§ 184 Abs. 3 BewG). Die gesetzlichen Änderungen beziehen sich auf einzelne Bewertungskomponenten und -grundlagen, insbesondere auf die Bewirtschaftungskosten, die Liegenschaftszinssätze und das Gebäudealter.

a) Bewirtschaftungskosten

Der für die Bestimmung des Gebäudeertragswerts zunächst zu ermittelnde Reinertrags des Grundstücks ergibt sich gemäß § 185 Abs. 1 S. 2 BewG aus dem Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten. Bislang galt, dass für die Bestimmung der Bewirtschaftungskosten vorrangig die von den Gutachterausschüssen abgeleiteten Erfahrungssätze für die steuerliche Bewertung heranzuziehen und erst subsidiär die in Anlage 23 typisierten Bewirtschaftungskosten zu Grunde zu legen waren.

Von diesem System weicht der Gesetzgeber nun durch das JStG 2022 ab.⁴⁷ Die von den Gutachterausschüssen abgeleiteten Erfahrungssätze werden zukünftig nicht mehr für die steuerliche Bewertung zugelassen. Stattdessen sind gemäß § 187 Abs. 2 BewG nun ausschließlich die typisierten Bewirtschaftungskosten gemäß Anlage 23 der Grundbesitzbewertung zu Grunde zu legen. Diese Bewirtschaftungskosten sind gemäß § 187 Abs. 3 BewG nach Maßgabe des jährlich veröffentlichten Verbraucherpreisindex für Deutschland des Statistischen Bundesamts anzupassen. Die Abkehr von der vorrangigen Anknüpfung an die Daten der Gutachterausschüsse dürfte durch Einführung des § 12 Abs. 5 S. 2 ImmoWertV im Zuge der Novellierung der ImmoWertV ausgelöst worden sein. Hiernach sind die Gutachterausschüsse bei der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze verpflichtet, als Bewirtschaftungskosten iSd § 32 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 bis 3 ImmoWertV die Modellansätze der Anlage 3 der ImmoWertV zugrunde zu legen. Die Gutachterausschüsse werden

daher selbst keine Bewirtschaftungskosten ermitteln, die für die steuerliche Bewertung vorrangig herangezogen werden können.⁴⁸ Unbeschadet dessen waren die Gutachterausschüsse zuvor nicht gesetzlich zur Ermittlung und Veröffentlichung dieser Erfahrungssätze verpflichtet (vgl. § 193 Abs. 5 S. 2 BauGB), sodass in der bisherigen Verwaltungspraxis bereits überwiegend auf die gesetzlich typisierten Bewirtschaftungskosten in Anlage 23 des BewG zurückgegriffen worden sein dürfte.⁴⁹ Gleichzeitig wurde die Anlage 23 zum BewG an die Anlage 3 der ImmoWertV angepasst.⁵⁰ Das bedeutet vor allem, dass die bisher zur pauschalen Abgeltung aller Bewirtschaftungskosten eingesetzten – oftmals zu hohen – Prozentsätze durch geringere, bezugsgrößenorientierte Wertgrößen und Prozentsätze ersetzt werden. Die Bewirtschaftungskosten bestimmen sich nicht mehr nach einem pauschalen Prozentsatz, sondern errechnen sich aus verschiedenen Kostenpositionen, die für die Bewirtschaftung relevant sind. Die Restnutzungsdauer ist für die Bestimmung der Höhe der Bewirtschaftungskosten nicht mehr von Bedeutung. Durch die Änderung dürften sich zukünftig für die Mehrzahl der Fälle niedrigere Bewirtschaftungskosten ergeben. Da die Restnutzungsdauer nicht mehr relevant ist, wirkt sich die Änderung besonders nachteilig für ältere Gebäude aus. Die niedrigeren Bewirtschaftungskosten führen zu einem höheren Reinertrag des Grundstücks als Ausgangsbasis des Ertragswertverfahrens. Da der sich hieraus ergebende Gebäudereinertrag anschließend mit einem Vervielfältiger zu multiplizieren ist, wirkt sich eine Erhöhung der Ausgangsbasis ungleich stärker aus.

Es ist zweifelhaft, ob die Nichtberücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes bzw. dessen Alter zu einer sachgerechten Bemessung der Bewirtschaftungskosten führt. Denn der mit dem Gebäudealter regelmäßig verbundene Zustand des Gebäudes wirkt sich letztendlich auch auf die Kosten aus, die für die Bewirtschaftung erforderlich sind. Eine Kombination aus merkmalsbezogener Bemessung der Bewirtschaftungskosten unter Berücksichtigung des Gebäudealters hätte daher zu realitätsnäheren Bewirtschaftungskosten geführt.

Bisher nicht ersichtlich ist, weshalb die in Anlage 23 des BewG typisierten Bewirtschaftungskosten zwar strukturell an die ImmoWertV angelehnt werden, die einzelnen Positionen jedoch unter denen liegen, die sich aus § 12 Abs. 5 S. 2 iVm Anlage 3 ImmoWertV entnehmen lassen. Dieser Umstand ist insbesondere kritisch im Hinblick auf die gebotene Modellkonformität zu beurteilen. Denn der nun auch in der Grundbesitzbewertung zu beachtende Grundsatz der Modellkonformität gebietet bei der Heranziehung von Liegenschaftszinssätzen, dass innerhalb der steuerlichen Bewertung dieselben Bewirtschaftungskosten (Modellansätze) zum Ansatz kommen wie bei der Ermittlung der Liegenschaftszinssätze nach § 12 Abs. 5 S. 2 ImmoWertV.

b) Ermittlung der Restnutzungsdauer

Großen Einfluss auf den Gebäudeertragswert hat der auf den Gebäudereinertrag anzuwendende Vervielfältiger gemäß § 185 Abs. 3 S. 1 BewG. Dieser ergibt sich aus Anlage 21 nach Maßgabe des Liegenschaftszinssatzes und der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer wird gemäß § 185 Abs. 3 S. 2 BewG grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Diese grundlegende Systematik gilt auch zukünftig.

Mit dem JStG 2022 hat der Gesetzgeber die Anlage 22 überarbeitet und die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer der rein zu Wohnzwecken genutzten Grundstücke (Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum) und der gemischt genutzten Gebäude (Wohnhäuser mit Mischnutzung), von 70 auf 80 Jahre angehoben.⁵¹ Die Anpassung ist erforderlich geworden, da im Zuge der Novellierung der ImmoWertV die Gesamtnutzungsdauer, die bei der Ermittlung der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten zu berücksichtigen ist,

entsprechend auch für diese Grundstücksarten auf 80 Jahre erhöht wurde (§ 12 Abs. 5 S. 1 ImmoWertV iVm Anlage 1 der ImmoWertV).⁵² Damit die nach dieser Maßgabe ermittelten Liegenschafts-

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

112

zinssätze im steuerlichen Ertragswertverfahren modellkonform verwendet werden können, war es erforderlich, die in Anlage 22 des BewG geregelte Gesamtnutzungsdauer entsprechend anzupassen. Durch die Anhebung der Gesamtnutzungsdauer für die genannten Wohngebäude ergibt sich eine um 10 Jahre erhöhte Restnutzungsdauer. Dies führt wiederum regelmäßig zu einem höheren Vervielfältiger nach Anlage 21, als dies bisher der Fall gewesen ist. Die Vervielfältiger wurden durch das JStG 2022 nicht verändert. Die höheren Vervielfältiger führen im Ergebnis zu höheren Grundbesitzwerten. Die Vervielfältiger steigen nicht linear mit der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Bei kurzen Restnutzungsdauern sind größere Veränderungen zu beobachten als bei einer langen Restnutzungsdauer, wo sich eine weitere Steigerung der Restnutzungsdauer kaum noch auswirkt. Von der Erhöhung sind daher vor allem ältere Gebäude mit einer kurzen Restnutzungsdauer betroffen. Infolge der Anhebung der Gesamtnutzungsdauer für die genannten Grundstückstypen erhöht sich auch die nach § 185 Abs. 3 S. 6 BewG zu berücksichtigende Mindestrestnutzungsdauer von 30 %. Diese liegt bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren nun bei 24 Jahren, anstatt zuvor bei 21 Jahren. So ergibt sich beispielsweise bei einem Liegenschaftszinssatz von 3,5 % für die neue Mindestrestnutzungsdauer ein Vervielfältiger von 16,06, anstatt wie bisher von 14,70. Dies entspricht einer Steigerung von rund 9 %, die sich entsprechend im Ertragswert niederschlägt.

Das JStG 2022 bestimmt in § 185 Abs. 3 S. 4 BewG außerdem, dass das maßgebliche Alter des Gebäudes durch Abzug des Jahres der Bezugfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen ist.⁵³ Der Wortlaut entspricht der von der Finanzverwaltung bisher angewendeten Vereinfachungsregel (R B 190.7 Abs. 1 S. 3 ErbStR). Es handelt sich daher nach Auffassung des Gesetzgebers um eine Anpassung mit lediglich vereinfachendem bzw. klarstellendem Charakter.⁵⁴ Eine Auswirkung in der Bewertungspraxis wird sich durch diese Neuerung folglich nicht ergeben.

Detailänderungen ergeben sich auch hinsichtlich der Verlängerung der Restnutzungsdauer infolge der Veränderung des Gebäudes (§ 185 Abs. 3 S. 5 BewG – ehemals S. 4). Diese werden in der Praxis jedoch voraussichtlich keine weitreichenden Auswirkungen haben. Mit der Änderung der Regelung wird eindeutig festgelegt, dass eine Verlängerung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes von nun an ausschließlich bei der Durchführung von Maßnahmen möglich ist, die als „wesentlich“ angesehen werden können. Da sich die Norm nun im Wortlaut an der Regelung im Bereich der grundsteuerlichen Bewertung gem. § 253 Abs. 2 S. 4 BewG orientiert, sollten solche Maßnahmen im erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bereich gleichermaßen erst dann anzunehmen sein, wenn sie einer Kernsanierung oder Entkernung nahe kommen.⁵⁵ Das aus den Verwaltungsvorschriften hervorgehende Punktesystem statuierte jedoch schon in der Vergangenheit – wie es der Gesetzgeber bei Massenbewertungsverfahren wie dem Ertragswertverfahren auch intendiert haben dürfte – den absoluten Ausnahmecharakter einer Abweichung wie der verlängerten Restnutzungsdauer, sodass in der praktischen Anwendung kaum ein messbarer Unterschied zur vorherigen Rechtslage eintreten dürfte.⁵⁶

In § 185 Abs. 3 S. 6 BewG (ehemals S. 5) wird der Begriff „regelmäßig“ aufgehoben, sodass die Restnutzungsdauer in Zukunft fast in jedem Fall mit mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer angesetzt werden muss. Einzige mögliche Ausnahme hiervon stellt das Bestehen einer

Abbruchverpflichtung dar, wie es der neue § 185 Abs. 3 S. 7 BewG explizit festlegt. Beide Neuerungen dürften ebenfalls gängige Praxis sein und somit nicht über die rein klarstellende Bedeutung hinausgehen.⁵⁷

c) Liegenschaftszinssätze

Im Ertragswertverfahren kommen Liegenschaftszinssätze einerseits bei der Abzinsung des Bodenwerts (§ 185 Abs. 2 BewG) und andererseits bei der Auswahl des maßgeblichen Vervielfältigers nach § 185 Abs. 3 S. 1 BewG zur Anwendung. Der maßgebliche Liegenschaftszinssatz bestimmt sich nach § 188 BewG.

Mit dem JStG 2022 hat der Gesetzgeber § 188 BewG neu gefasst.⁵⁸ Die Neufassung des Abs. 1 enthält eine geänderte Definition des Liegenschaftszinssatzes und orientiert sich dabei an § 21 Abs. 2 S. 1 ImmoWertV.

In Abs. 2 S. 1 bleibt die vorrangige Anknüpfung an die vom örtlichen Gutachterausschuss veröffentlichten Liegenschaftszinssätze bestehen. Die Liegenschaftszinssätze sind nun von Gesetzes wegen bei ihrer Heranziehung auf ihre Eignung zu überprüfen (§ 177 Abs. 2 S. 1 iVm Abs. 3 BewG). In zeitlicher Hinsicht müssen sie die Anforderungen aus den § 177 Abs. 2 S. 2 ff. BewG erfüllen.

Liegen derartige Liegenschaftszinssätze nicht vor, kommen wie bisher die in S. 2 typisierten Liegenschaftszinssätze zur Anwendung. Diese wurden allerdings im Vergleich zur früheren Rechtslage um 0,5-1,5 Prozentpunkte abgesenkt. Dadurch soll nach Auffassung des Gesetzgebers das aktuelle Marktniveau abgebildet werden.⁵⁹ In Großstädten liegen die von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze oft noch deutlich unter den aktuellen typisierten steuerlichen Liegenschaftszinssätzen.⁶⁰

Infolge der Reduzierung der typisierten Liegenschaftszinssätze ergibt sich somit in Fällen, in denen der örtliche Gutachterausschuss keinen geeigneten Liegenschaftszinssatz ermittelt hat, eine geringere Bodenwertverzinsung nach § 185 Abs. 2 BewG und damit ein höherer Gebäudereinertrag. Dies wirkt sich verstärkt in Gebieten mit einem hohen Bodenrichtwertniveau aus. Außerdem wirkt sich der Liegenschaftszinssatz in diesen Fällen auch auf die Höhe des maßgeblichen Vervielfältigers nach § 185 Abs. 3 S. 1 BewG aus. Bei gleicher Restnutzungsdauer werden durch einen niedrigeren Liegenschaftszinssatz höhere Vervielfältiger erreicht. Dieser Effekt wirkt sich deutlich stärker bei Gebäuden mit einer langen Restnutzungsdauer aus. Der dargestellte Anstieg der Restnutzungsdauer durch die Anhebung der Gesamtnutzungsdauer in Anlage 22 wird auch insoweit eine

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

113

werterhöhende Wirkung haben. Besonders bemerkbar macht sich die Absenkung der Liegenschaftszinssätze bei jüngeren Gebäuden, die entsprechend eine hohe Restnutzungsdauer aufweisen. Der Anstieg der Vervielfältiger infolge der Absenkung des gesetzlichen Liegenschaftszinssatzes fällt hier stärker ins Gewicht. Bei der Bewertung eines Mietwohngrundstücks mit einer Restnutzungsdauer von 55 Jahren ergibt sich beispielsweise bei einem Liegenschaftszinssatz von 3,5 % (anstelle von 5 %) ein Vervielfältiger von 24,26, anstelle von 18,63. Dies entspricht einer Steigerung von über 30 %.⁶¹

d) Beispiel

Das folgende Berechnungsbeispiel bezieht sich auf ein Mietwohngrundstück, das mit einem Gebäude mit vier gleich großen Wohnungen mit einer Größe von je 70 m² bebaut ist. Das

Gebäudealter beträgt 35 Jahre. Die jährliche Kaltmiete beläuft sich auf EUR 8.375,- je Wohneinheit. Der zuständige Gutachterausschuss hat keinen Liegenschaftszinssatz und keine Erfahrungssätze für Bewirtschaftungskosten ermittelt. Die übrigen relevanten Daten können der Berechnungstabelle entnommen werden.

Berechnung nach alter Rechtslage			
Bodenwert		Gebäudeertragswert	
Bodenrichtwert in EUR/m ²	800,00	Rohertrag des Grundstücks	33.500,00 EUR
x Grundstücksfläche in m ²	400	./. Bewirtschaftungskosten (27 %)	9.045,00 EUR
		Reinertrag des Grundstücks	24.455,00 EUR
		./. Bodenwertverzinsung (5 %)	16.000,00 EUR
		Gebäudereinertrag	8.455,00 EUR
		x Vervielfältiger (5 %; RND 35 J.)	16,37
Bodenwert	<u>320.000,00 EUR</u>	Gebäudeertragswert	<u>138.408,35 EUR</u>
Ertragswert			
Bodenwert	<u>320.000,00 EUR</u>		
zzgl. Gebäudeertragswert	138.408,35 EUR		
Ertragswert	<u>458.408,35 EUR</u>		

Berechnung nach neuer Rechtslage			
Bodenwert		Gebäudeertragswert	
Bodenrichtwert in EUR/m ²	800,00	Rohertrag des Grundstücks	33.500,00 EUR
x Grundstücksfläche in m ²	400	./. Bewirtschaftungskosten	4.110,00 EUR
		Reinertrag des Grundstücks	29.390,00 EUR
		./. Bodenwertverzinsung (3,5 %)	11.200,00 EUR
		Gebäudereinertrag	18.190,00 EUR
		x Vervielfältiger (3,5 %; RND 45 J.)	22,50
Bodenwert	<u>320.000,00 EUR</u>	Gebäudeertragswert	<u>409.275,00 EUR</u>
Ertragswert			
Bodenwert	<u>320.000,00 EUR</u>		
zzgl. Gebäudeertragswert	409.275,00 EUR		
Ertragswert	<u>729.275,00 EUR</u>		
Auswirkung der Berechnung nach neuer Rechtslage			
Erhöhung in EUR	+ 270.866,65 EUR		
Erhöhung in %	+ 59,09 %		

Beispiel: Ertragswert nach alter und neuer Rechtslage

3. Sachwertverfahren

Die grundsätzliche Ermittlungsmethodik des Sachwertverfahrens (§§ 189 ff. BewG) ist unverändert geblieben. Der Sachwert bestimmt sich weiterhin aus der Summe des Bodenwerts und des Gebäudesachwerts (und ggf. des Sachwerts besonders werthaltiger Außenanlagen), die anschließend mit einer Wertzahl zu multiplizieren ist (§ 189 Abs. 3 BewG). Infolge des JStG 2022 kommt es allerdings zu einer Neuordnung bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts. Außerdem führt der Gesetzgeber nun erstmals Regionalfaktoren zur Modifikation der durchschnittlichen Herstellungskosten ein. Weitere Änderungen ergeben sich bei der Berücksichtigung der Alterswertminderung und bei den Sachwertfaktoren.

a) Neuregelung der Vorgehensweise bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts

Die in § 190 BewG geregelte Ermittlung des Gebäudesachwerts wird vom Gesetzgeber im Zuge des JStG 2022 neu gefasst und strukturell in Anlehnung an die Ermittlung des Sachwerts der baulichen Anlagen nach § 36 ImmoWertV ausgestaltet.⁶² Die Ermittlung richtet sich zukünftig nach dem folgenden Schema:⁶³

An der generellen Methodik bei der Ermittlung des Sachwerts ändert sich nicht viel. Zunächst sind die Regelherstellungskosten wie bisher mit der Bruttogrundfläche und dem Baupreisindex zu multiplizieren. Der Gebäuderegulierungswert wird nun als „durchschnittliche Herstellungskosten des Gebäudes“ bezeichnet (§ 190 Abs. 3 BewG).⁶⁴ Abweichend von der bisherigen Rechtslage wird diese Position nun jedoch durch einen Regionalfaktor modifiziert (dazu sogleich unter b). Die Alterswertminderung wird nun über einen Alterswertminderungsfaktor berücksichtigt (dazu unter c).

Regelherstellungskosten § 190 Abs. 1 und 2 BewG iVm Anlage 24, Teil II. zum BewG
X
Brutto-Grundfläche § 190 Abs. 3 S. 2 BewG
X
Baupreisindex § 190 Abs. 3 S. 2 iVm Abs. 4 BewG
=
durchschnittliche Herstellungskosten des Gebäudes § 190 Abs. 3 BewG
X
Regionalfaktor § 190 Abs. 3 S. 1 iVm Abs. 5 BewG
X
Alterswertminderungsfaktor § 190 Abs. 3 S. 1 iVm Abs. 6 BewG
=
Gebäudesachwert § 190 BewG

Schema: Ermittlung des Gebäudesachwerts

b) Regionalfaktoren im Sachwertverfahren

Mit den neu eingeführten Regionalfaktoren soll der Unterschied zwischen dem bundesdurchschnittlichen und dem regionalen Baukostenniveau berücksichtigt werden (§ 190 Abs. 5 S. 1 BewG).⁶⁵ Hintergrund der Änderung ist erneut der Grundsatz der Modellkonformität.⁶⁶ Mit der Novellierung der ImmoWertV wurde in § 36 Abs. 3 ImmoWertV ein Regionalfaktor eingeführt, der bei der Ermittlung des vorläufigen Sachwerts der baulichen Anlagen im Sachwertverfahren zur Anwendung kommt. Die Ermittlung der Sachwertfaktoren hat gemäß § 21 Abs. 3 S. 2 ImmoWertV ebenfalls in diesem Verfahren zu erfolgen. Hat der Gutachterausschuss bei der Ermittlung des Sachwertfaktors also Regionalfaktoren verwendet, gebietet der Grundsatz der Modellkonformität nach der hier vertretenen Auslegung⁶⁷ und offenbar auch nach Auffassung des Gesetzgebers⁶⁸, dass in der steuerlichen Bewertung im Sachwertverfahren auch entsprechende Regionalfaktoren zur Anwendung kommen, da die Modellansätze identisch sein müssen.

Angeknüpft wird an die Regionalfaktoren, die von den Gutachterausschüssen bei der Ableitung der Sachwertfaktoren nach § 191 S. 1 BewG zugrunde gelegt worden sind (§ 190 Abs. 5 S. 2 BewG). Ist der Faktor > 1,0 führt dies somit zu einem höheren Gebäudesachwert. Umgekehrt verringert sich der Gebäudesachwert, wenn der Faktor < 1,0 ist. Es ist nach unserer Auffassung in nächster Zeit nicht davon auszugehen, dass für die steuerliche Bewertung derartige Regionalfaktoren flächendeckend zur Verfügung stehen werden. Die Gutachterausschüsse sind zu einer entsprechenden Ermittlung nicht ausdrücklich verpflichtet (vgl. § 193 Abs. 5 S. 2 BauGB, § 12 ImmoWertV). Unklar ist insbesondere, ob sich aus § 36 Abs. 3 ImmoWertV eine entsprechende Verpflichtung oder nur eine Berechtigung ableitet. Zudem werden die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten, wozu auch die Regionalfaktoren gehören⁶⁹, für einen zurückliegenden Zeitraum ermittelt. Die Veröffentlichung der sonstigen erforderlichen Daten ist nur teilweise durch die Bundesländer geregelt. Einige Gutachterausschüsse haben jedoch bereits in der Vergangenheit auf freiwilliger Basis derartige Regionalfaktoren ermittelt.⁷⁰ Der Ermittlungsturnus kann zwei Jahre oder länger sein. Auch der Gesetzgeber geht offenbar davon aus, dass mit einer flächendeckenden Verfügbarkeit der Regionalfaktoren nicht zu rechnen ist. Denn soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Regionalfaktoren zur Verfügung stehen, soll nach § 190 Abs. 5 S. 3 BewG der Regionalfaktor 1,0 zur Anwendung kommen. Es findet also keine Veränderung des Gebäudesachwerts statt.

Die Implementierung der Regionalfaktoren ist gesetzessystematisch misslungen und kann in Einzelfällen zu Verstößen gegen den Grundsatz der Modellkonformität führen. Die Anwendung der Regionalfaktoren ist nicht davon abhängig, ob sich später die Wertzahl (§ 191 BewG) nach dem Sachwertfaktor des Gutachterausschusses oder nach der gesetzlich typisierten Wertzahl bestimmt. Die Berücksichtigung des Regionalfaktors ist nur dann sachgerecht, wenn in einem späteren Verfahrensschritt der Sachwertfaktor des Gutachterausschusses herangezogen wird, der nach Maßgabe dieses Regionalfaktors ermittelt wurde. In Fällen, in denen der Gutachterausschuss einen solchen Regionalfaktor veröffentlicht hat, der Sachwert aus anderen Gründen aber nicht als geeignet iSd § 177 Abs. 2 S. 1 BewG angesehen werden kann, ist die gesetzlich typisierte Wertzahl nach § 191 S. 2 BewG heranzuziehen. Diese bezieht sich jedoch auf bundesweite Verhältnisse und wurde gerade nicht unter Berücksichtigung des Regionalfaktors ermittelt.

Das vom Gesetzgeber gewählte Regelungskonzept wirft zudem erhebliche Bedenken hinsichtlich der Gewährleistung einer realitätsgerechten Werterelation auf, da es an einer klaren Verpflichtung der Gutachterausschüsse zur Ermitt-

lung der Regionalfaktoren fehlt. Es steht somit im Belieben des jeweiligen Gutachterausschusses, ob er diese Regionalfaktoren ermittelt und veröffentlicht.⁷¹ Eine Berücksichtigung des regionalen Baukostenniveaus dürfte zumindest nach derzeitigem Stand nur ausnahmsweise und nicht im Regelfall erfolgen. Von der Entscheidung des Gutachterausschusses hängt letztendlich auch die Höhe der steuerlichen Sachwerte im jeweiligen Zuständigkeitsbereich ab. Dies kann erhebliche Auswirkungen haben. Beispielsweise weist der Gutachterausschuss für Grundstückswerte in Hamburg im Immobilienmarktbericht 2022 einen Regionalfaktor von 1,75 aus.⁷² Demgegenüber weisen viele Gutachterausschüsse, bei denen die regionalen Baukosten vom Bundesdurchschnitt abweichen, etwa in Berlin oder Niedersachsen, keinen Faktor oder lediglich einen Hilfsfaktor von 1,0 aus.⁷³ Vergleicht man die Bewertung dieser Regionen, ergäbe sich für ein Grundstück in Hamburg ein um 75 % höherer Gebäudesachwert, wohingegen ein Grundstück, welches in Niedersachsen an der Grenze zu Hamburg belegen ist, keiner Anpassung unterliegt. Die Ausweisung von Regionalfaktoren ist deshalb auch eine standortpolitische Entscheidung.

Es steht außerdem nicht nur im Belieben des Gutachterausschusses, ob er einen Regionalfaktor ermittelt, sondern auch wie er dies tut. Denn die Ermittlung der Regionalfaktoren ist gesetzlich nur ansatzweise geregelt (vgl. § 12 Abs. 2-4 ImmoWertV).⁷⁴ Dadurch wird eine einheitliche Ermittlung der Regionalfaktoren nicht gewährleistet. Es ist daher anzunehmen, dass die von den Gutachterausschüssen veröffentlichten Regionalfaktoren nicht vergleichbar sind.⁷⁵ Die Sinnhaftigkeit von Regionalfaktoren ist bereits in der Verkehrswertermittlung umstritten. So hatte man sich in der Vergangenheit „im Interesse einer einheitlichen Ableitung“ gegen eine regionale Anpassung der Herstellungskosten entschieden.⁷⁶ Für die steuerliche Bewertung, bei der nicht die Berücksichtigung individueller Besonderheiten, sondern die Schaffung vergleichsfähiger Wertrelationen im Vordergrund steht, sind diese Bewertungsgrundlagen jedenfalls nach der derzeitigen Ausgestaltung nicht geeignet.

c) Alterswertminderungsfaktor im Sachwertverfahren

Die Berücksichtigung einer Alterswertminderung bleibt auch in der neuen Fassung des BewG ein Bestandteil des Sachwertverfahrens. In Anlehnung an die Änderung von § 36 Abs. 1 und § 38 ImmoWertV erfolgt die Berücksichtigung nun über den Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Abs. 6 BewG), der dem Verhältnis der Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer entspricht.⁷⁷ Bisher wurde die Alterswertminderung durch das Verhältnis des Gebäudealters zur Gesamtnutzungsdauer bestimmt (§ 190 Abs. 4 BewG aF). Das Gebäudealter beeinflusst auch weiterhin die Ermittlung des Alterswertminderungsfaktors, da sich die Restnutzungsdauer wiederum aus dem Abzug dieser Größe von der Gesamtnutzungsdauer ermittelt (§ 190 Abs. 6 S. 2 BewG). Durch die abweichende Berechnung der Alterswertminderung wirkt sich diese im Ergebnis jedoch nicht anders aus als dies bisher der Fall war. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt nach § 190 Abs. 6 S. 5 BewG mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer, sofern keine Abbruchverpflichtung besteht. Auch dies entspricht im Ergebnis der früheren Rechtslage. Allerdings ergeben sich höhere Gebäudesachwerte, falls im Ausnahmefall Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen oder Wohnhäuser mit Mischnutzung im Sachwertverfahren zu bewerten sind, denn infolge der verlängerten typisierten Gesamtnutzungsdauer für zu Wohnzwecken genutzten Gebäude in Anlage 22 ist eine längere Restnutzungsdauer und somit ein höherer Alterswertminderungsfaktor anzunehmen.

d) Typisierte Sachwertfaktoren, § 191 S. 2 BewG

Der ermittelte Gebäudesachwert ergibt zusammen mit dem Bodenwert den vorläufigen Sachwert. Dieser ist zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer Wertzahl nach § 191 BewG zu

multiplizieren (§ 189 Abs. 3 BewG). Als Wertzahl ist vorrangig der vom zuständigen Gutachterausschuss ermittelte Sachwertfaktor heranzuziehen, sofern ein solcher vorliegt und gemäß § 177 Abs. 2 f. BewG als geeignet angesehen werden kann. Sofern kein Sachwertfaktor des zuständigen Gutachterausschusses vorliegt, ist die Wertzahl nach § 191 S. 2 BewG der Anlage 25 zu entnehmen.

Im Zuge des JStG 2022 hat der Gesetzgeber die Anlage 25 neu gefasst⁷⁸ und dadurch die Wertzahlen an das aktuelle (gestiegenen) Marktniveau angepasst.⁷⁹ Die Wertstufen für die vorläufigen Sachwerte sind unverändert geblieben. Die Differenzierung nach den Bodenrichtwerten hat der Gesetzgeber für Ein- und Zweifamilienhäuser und für Eigentumswohnungen überarbeitet. Insgesamt dürften sich nach der neuen Tabelle für diese Grundstücke höhere Wertzahlen ergeben als bisher. So wäre zB für ein Einfamilienhaus mit einem Bodenrichtwert von 500 Euro/m² und einem vorläufigen Sachwert von 500.000 EUR anstelle der alten Wertzahl von 1,0 eine Wertzahl von 1,3 anzuwenden. Dies entspricht einer Steigerung des Sachwerts um 30 %.

Für die übrigen Grundstücksarten hat der Gesetzgeber nun erstmals für die Bestimmung der maßgeblichen Wertzahl eine Differenzierung nach den Bodenrichtwerten eingeführt. Für vorläufige Sachwerte bis 2 Mio. Euro können sich nach der neuen Tabelle günstigere Sachwerte ergeben, falls der Bodenrichtwert 50 Euro/m² oder weniger beträgt. Für höherwertigere Lagen ist zumindest die gleiche Wertzahl oder eine um bis zu 0,1 erhöhte Wertzahl anzunehmen als bisher. Für vorläufige Sachwerte über 2 Mio. Euro kommt in der Regel eine höhere Wertzahl zur Anwendung.

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

116

Neu ist darüber hinaus, dass für die Bestimmung der maßgeblichen Wertzahl zwischen den angegebenen Intervallen eine lineare Interpolation durchzuführen ist (vgl. Anlage 25), sofern sich die Werte zwischen zwei Bezugsgrößen bewegen. Infolgedessen können sich höhere Wertzahlen ergeben als bisher, was ebenfalls zu einer Erhöhung der Sachwerte führt. Allerdings kann durch die zuvor nicht vorgesehene Interpolation (vgl. Wortlaut „bis“ in Anlage 25 aF) eine genauere Bewertung im Einzelfall erreicht werden. Hiervon könnten Erwerber solcher Grundstücke profitieren, die sich am unteren Rand einer Wertgrenze bewegen. Anstatt unmittelbar der Wertzahl der nächsthöheren Grenze zu unterliegen, wird sich der Wert näher an der geringeren Grenze orientieren. Ein Ausgleich dieses Vorteils stellt sich fließend ein, je weiter sich der Wert von der unteren Grenze entfernt.

e) Abgeltungswirkung des Sachwerts für Außenanlagen

In § 189 Abs. 4 S. 1 BewG⁸⁰ wird nunmehr bestimmt, dass der Wert der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen „grundsätzlich“ mit dem ermittelten Sachwert abgegolten ist. Für besonders werthaltige bauliche Außenanlagen und sonstige Anlagen gilt dies nach § 189 Abs. 4 S. 2 BewG ausdrücklich nicht. Der Gesetzgeber möchte mit dieser Regelung offenbar darauf hinwirken, dass der Wertansatz für werthaltige Außenanlagen in der Praxis zukünftig häufiger erfolgt. Die Wertermittlung wird sich in diesen Fällen wie bisher nach den Vorgaben der Finanzverwaltung (R B 190.5 ErbStR) richten.

f) Beispiel

Das folgende Berechnungsbeispiel bezieht sich auf ein ausnahmsweise im Sachwertverfahren zu bewertendes freistehendes Einfamilienhaus in Hamburg. Das Objekt ist der Standardstufe 4 zuzuordnen und besteht aus Keller, Erdgeschoss, Obergeschoss sowie einem ausgebauten Dachgeschoss. Die Fertigstellung des Objekts erfolgte im Jahr 1988. Besonders werthaltige

Außenanlagen sind nicht vorhanden. Der zuständige Gutachterausschuss hat (unterstellt) keinen geeigneten Sachwertfaktor ermittelt. Vergleichspreise liegen nicht vor. Die übrigen relevanten Daten können der Berechnungstabelle entnommen werden.

Berechnung nach alter Rechtslage			
Bodenwert		Gebäudesachwert	
Bodenrichtwert in EUR/m ²	1.000,00	Regelherstellungskosten	1.005,00 EUR
x Grundstücksfläche in m ²	1.000	x Baupreisindex (Stand 2003)	164 %
		<small>BMF-Schreiben v. 30.1.2023, DStR 2023, 282</small>	
		angepasste Regelherstellungskosten-	1.648,20 EUR
		x Bruttogrundfläche in m ²	250
		Gebäudeherstellungswert	412.050,00 EUR
		./. Alterswertminderung	50 %
		<small>Alter des Gebäudes (35 J.) / typische Gesamtnutzungs-dauer (70 J.)</small>	
Bodenwert	<u>1.000.000,00 EUR</u>	Gebäudesachwert	<u>206.025,00 EUR</u>
Sachwert			
Gebäudesachwert	206.025,00 EUR		
zzgl. Bodenwert	1.000.000,00 EUR		
vorläufiger Sachwert	<u>1.206.025,00 EUR</u>		
x Wertzahl lt. Anlage 25	1,00		
Sachwert	<u>1.206.025,00 EUR</u>		

Berechnung nach neuer Rechtslage			
Bodenwert		Gebäudesachwert	
Bodenrichtwert in EUR/m ²	1.000,00	Regelherstellungskosten	1.005,00 EUR
x Grundstücksfläche in m ²	1.000	x Bruttogrundfläche in m ²	250
		x Baupreisindex (Stand 2023)	164 %
		<small>BMF-Schreiben v. 30.1.2023, DStR 2023, 282</small>	
		durchschnittliche Herstellungskosten	
		des Gebäudes	412.050,00 EUR
		x Regionalfaktor (für Hamburg)	1,75
		<small>GAA Hamburg Immobilienmarktbericht 2022, S. 119, abrufbar unter https://beck-link.de/ecxp4</small>	
		./. Alterswertminderungsfaktor	
		<small>Restnutzungsdauer (45 J.) / typische Gesamtnutzungs-dauer (80 J.)</small>	0,5625
Bodenwert	<u>1.000.000,00 EUR</u>	Gebäudesachwert	<u>405.611,72 EUR</u>
Sachwert			
Gebäudesachwert	405.611,72 EUR		
zzgl. Bodenwert	1.000.000,00 EUR		
vorläufiger Sachwert	<u>1.405.611,72 EUR</u>		
x Wertzahl lt. Anlage 25	1,4		
Sachwert	<u>1.967.856,41 EUR</u>		
Auswirkung der Berechnung nach neuer Rechtslage			
Erhöhung in EUR	+ 761.831,41 EUR		
Erhöhung in %	+ 63,17 %		

Beispiel: Sachwert nach alter und neuer Rechtslage

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

117

V. Neue Anwendungsbereiche für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts

Die dem Steuerpflichtigen eingeräumte Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert nach § 198 BewG nachzuweisen und diesen anstelle des Grundbesitzwertes der Besteuerung zu Grunde zu legen, wurde durch das JStG 2022 nicht verändert. Den Wertnachweis kann der Steuerpflichtige einerseits durch ein Verkehrswertgutachten (Abs. 2) und andererseits durch einen zeitnahen Kaufpreis für die zu bewertende wirtschaftliche Einheit (Abs. 3) erbringen. In der Vergangenheit war zu beobachten, dass die Grundbesitzwerte vielfach unterhalb der Verkehrswerte lagen, insbesondere, wenn die Bewertung im Sachwertverfahren erfolgte. Die Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit nach § 198 BewG

nachzuweisen und der Besteuerung zu Grunde zu legen, lief daher häufig leer. Durch die Anpassung der Bewertungsfaktoren mit dem JStG 2022 kommt es nun in vielen Fällen zu einem Anstieg der Grundbesitzwerte. Dies wird voraussichtlich auch zu einer Erweiterung des praktischen Anwendungsbereichs des § 198 BewG führen.

Der Nachweis durch Verkehrswertgutachten bietet sich immer dann an, wenn der typisierte Grundbesitzwert den individuellen Verkehrswert des Bewertungsobjekts erheblich übersteigt. Das Gutachten muss unter Beachtung der einschlägigen Vorgaben der ImmoWertV erstellt werden (§ 198 Abs. 1 S. 2 BewG).⁸¹ Ob im Einzelfall ein Verkehrswertnachweis sinnvoll ist, hängt von den Eigenschaften des zu bewertenden Grundstücks und dem maßgeblichen steuerlichen Bewertungsverfahren sowie dem Zusammenspiel der unterschiedlichen Bewertungskomponenten ab. Die Erstellung eines Gutachtens sollte daher – auch im Hinblick auf die damit verbundenen Kosten – stets im Einzelfall abgewogen werden. Im Folgenden soll auf die geänderten Rahmenbedingungen eingegangen werden, die sich durch die Änderungen des JStG 2022 ergeben. Im Übrigen wird auf die einschlägigen Veröffentlichungen zu § 198 BewG verwiesen.⁸²

Ein Verkehrswertnachweis ist vor allem dann angezeigt, wenn besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale vorliegen, die sich nachteilig auf den Verkehrswert auswirken (zB Altlasten, Grunddienstbarkeiten, persönliche Nutzungsrechte, Baumängel). Die Wertauswirkungen dieser besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale können im Einzelfall enorm sein und zu einer Reduzierung des Verkehrswerts bis auf null führen.⁸³ Diese besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale bleiben nach § 177 Abs. 4 BewG bei der Grundbesitzbewertung unberücksichtigt. Infolgedessen kann es zu einer Überbewertung kommen. Bei der Verkehrswertermittlung sind die Wertauswirkungen der besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale jedoch nach § 8 Abs. 3 BewG zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere auch für den Wertnachweis nach § 198 Abs. 1 BewG.⁸⁴ Die Inanspruchnahme des Wertnachweises lohnt sich in diesen Konstellationen oft bereits allein aus diesem Grund. Aufgrund der hohen Wertauswirkung der besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale kann es in diesen Fällen verstärkt zu Beanstandungen des Nachweises durch das Finanzamt kommen. Da den Steuerpflichtigen die Nachweislast trifft⁸⁵, sollte darauf geachtet werden, dass das Gutachten keine fachlichen Mängel aufweist und die Wertauswirkungen nachvollziehbar begründet sind.⁸⁶

Bezüglich der anderen Grundstücksmerkmale lassen sich keine klaren Hinweise, sondern nur Tendenzen prognostizieren. Der Wertnachweis hat sich grundsätzlich auf die gesamte wirtschaftliche Einheit und nicht auf einzelne Bewertungsgrundlagen (zB Bewirtschaftungskosten, Regionalfaktoren) und Bewertungskomponenten (zB Bodenwert) zu beziehen.⁸⁷ Ein Wertnachweis ist daher nur sinnvoll, wenn anzunehmen ist, dass die Wertauswirkung einzelner Grundstücksmerkmale allein oder in Kombination erheblich sind. Die Erstellung eines Verkehrswertgutachtens ermöglicht zudem den Wechsel des Wertermittlungsverfahrens, welches auch eine große Auswirkung auf den Grundstückswert haben kann (§ 6 Abs. 1 ImmoWertV). Außerdem ergeben sich Unterschiede hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Wertermittlungsverfahren. Die sich hierbei ergebenden Kombinationsmöglichkeiten sind vielfältig und können an dieser Stelle nicht erschöpfend behandelt werden. Hinsichtlich der durch das JStG 2022 geänderten Bewertungsgrundlagen kann ein Wertnachweis beispielsweise in folgenden Fällen sinnvoll sein: Sind die Bewirtschaftungskosten des Bewertungsobjekts überdurchschnittlich hoch, können im Rahmen eines Verkehrswertgutachtens die tatsächlichen Bewirtschaftungskosten berücksichtigt werden (§ 32 ImmoWertV). Sofern die in Anlage 22 typisierte Gesamtnutzungsdauer die Wertverhältnisse des Bewertungsobjekts nicht zutreffend abbildet, kann im Rahmen der Verkehrswertermittlung grundsätzlich eine realistischere Gesamtnutzungsdauer unter

Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten des Bewertungsobjekts herangezogen werden (§ 4 Abs. 3 ImmoWertV). Da die Regionalfaktoren zu den sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten gehören, kann bei einer Verkehrswertermittlung im Sachwertverfahren deren Eignung nach § 9 Abs. 1 S. 1 ImmoWertV abgelehnt und somit ein sachgerechter Verkehrswert ermittelt werden. Da sich die von den Gutachterausschüssen ermittelten sonstigen erforderlichen Daten nach § 177 Abs. 2 S. 2 ff. BewG auf zeitlich bis zu drei Jahre zurückliegende Zeitpunkte/Zeiträume beziehen können, kann sich ein Wertnachweis anbieten, falls die Grundstückspreise zukünftig sinken sollten.⁸⁸

VI. Zusammenfassung

Die erste Bestandsanalyse der Modifizierungen des Bewertungsgesetzes durch das JStG 2022 ist nicht geeignet die ersten Prognosen zur Bewertung der neuen Vorschriften zu widerlegen. Der Gesetzgeber führt relativ umfangreiche Änderungen bei der Bewertung von Immobilien für Bewertungsstichtage ab dem 31. Dezember 2022 ein, die sowohl die Bewertungssystematik als auch die Bewertungsgrundlagen modifizieren.

Schneider/Niebuhr/Droll: Änderung des Bewertungsgesetzes durch das Jahressteuergesetz 2022(RFamU 2023, 106)

118

Dem allgemeinen Vorwurf einer versteckten Steuererhöhung im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird die Gesetzesnovelle jedoch nur durch die unglückliche Kommunikation der Gesetzesinitiative gerecht. Die insoweit intendierte „Aktualisierung“ oder „modellkonforme Anpassung“ der Vorschriften zur Bewertung von Grundvermögen dürfte nicht fiskalisch motiviert gewesen sein. Die Änderungen lassen jedenfalls keinen entsprechenden Rückschluss als gerechtfertigt erscheinen. Aus Sicht des Gesetzgebers dürfte eine Anhebung der Grundbesitzwerte sogar geboten gewesen sein, um bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Gleichbehandlung von Immobilienvermögen und dem übrigen Vermögen, insbesondere Geldvermögen, zu gewährleisten. Gleichwohl misslich für den Steuerpflichtigen ist, dass die Änderungen zu teilweise signifikant höheren Immobilienbewertungen und damit im Ergebnis zu einer höheren Steuerlast führen wird. Insoweit ist auch die Rücknahme der Mitteilung des BMF, in dem dieses zunächst darauf hingewiesen hat, dass die Änderungen der Vorschriften zur Grundbesitzbewertung keine steuererhöhenden Maßnahmen seien, zu erklären. Die kompensierende Erhöhung der seit dem Jahr 2009 unveränderten erbschaft- und schenkungsteuerlichen Freibeträge wurde zwar kurz diskutiert, aber dann wieder fallengelassen. Eine zwar nur partiell kompensierende, aber ohnehin überfällige Erhöhung der Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke iSd § 13d ErbStG von derzeit lediglich 10 % wäre eine ebenfalls sinnvolle legislatorische Maßnahme gewesen, wenn der Gesetzgeber an dieser Stelle eine Aufkommensneutralität hätte glaubhaft machen wollen.

Ob und inwieweit die zahlreichen „spontanen“ Immobilienübertragungen bis zum 31.12.2022 tatsächlich zu einer Steuerersparnis geführt haben, dürfte schwer zu beurteilen sein. Die modifizierten Bewertungsvorgaben führen gerade nicht automatisch zu einer höheren Steuerbelastung für Immobilienübertragungen. Wenn und soweit das Vergleichswertverfahren zur Anwendung gekommen ist bzw. weiterhin zur Anwendung kommt (also bei Ein- und Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen), dürfte sich die Gesetzesänderung nicht ausgewirkt haben.

Der nunmehr implementierte Grundsatz der Modellkonformität wird den Steuerpflichtigen und Berater dazu zwingen, sich verstärkter mit der Qualität der für die Wertermittlung erforderlichen Daten auseinanderzusetzen. Die auch bislang für den Steuerpflichtigen wenig transparente Arbeit der Gutachterausschüsse wird zunehmend an Bedeutung gewinnen. An diesen systematischen

Stellschrauben hätte im Sinne einer Akzeptanzsteigerung beim Steuerpflichtigen auch bei einer vorwiegend technischen Gesetzesnovelle die Chance zur Korrektur genutzt werden müssen. Dem Steuerpflichtigen – wie auch der Finanzverwaltung – ist es in der Praxis nicht mehr möglich die ermittelten Werte nachzuvollziehen. Dies wird langfristig die Steuerzahlungsbereitschaft nicht steigern.

Die steuerliche Anknüpfung an die Regionalfaktoren erscheint zudem verfrüht und unterliegt erheblichen gleichheitsrechtlichen Bedenken. Der Steuergesetzgeber hätte, bevor er an die Regionalfaktoren anknüpft, zunächst sicherstellen müssen, dass diese nach vergleichbaren Regelungen flächendeckend von den Gutachterausschüssen ermittelt werden. Zurzeit steht es im Belieben des jeweiligen Gutachterausschusses, ob er sich dafür entscheidet, einen solchen Regionalfaktor zu ermitteln. Einheitliche und verbindliche Regelungen, die eine vergleichbare Aussagekraft der Regionalfaktoren gewährleisten, existieren nicht. Wie das Beispiel des Gutachterausschusses aus Hamburg zeigt (Regionalfaktor von 1,75) kann sich die Entscheidung des Gutachterausschusses, einen solchen Regionalfaktor auszuweisen, erheblich auf die Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage auswirken. Die Regionalfaktoren sind als steuerliche Bewertungsgrundlage nicht geeignet, eine realitätsgerechte Werterelation zu gewährleisten. Außerdem ist die Einführung der Regionalfaktoren gesetzessystematisch misslungen und kann in Einzelfällen zu Verstößen gegen den Grundsatz der Modellkonformität führen.

Die im Durchschnitt gestiegenen Grundbesitzwerte erfordern eine frühzeitige Auseinandersetzung mit der geordneten lebzeitigen Vermögensnachfolge in Immobilienvermögen, wenn eine Veräußerung zum Ausgleich der Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastung vermieden werden soll.

* RA/FAStR/FAHuG/StB/FB UNF Dr. Zacharias-Alexis Schneider, LL. B., LL. M., RA Dipl.-Finw. (StAk) Marco-Marcel Niebuhr und Wiss.-Mit. Dipl.-Finw. (StAk) Sebastian Droll sind für die Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH im Bereich Private Client Tax am Standort Hannover tätig.

¹ BGBl. 2022 I 2294.

² BT-Drs. 457/22, 1 f.

³ BGBl I 2021, 2805.

⁴ § 265 Abs. 14 BewG.

⁵ BT-Drs. 457/22, 132.

⁶ § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG.

⁷ R B 151.2 Abs. 8 ErbStR.

⁸ R B 177 S. 2 ErbStR.

⁹ BT-Drs. 16/7918, 45; Kreuziger/Schaffner/Stephany/Schaffner BewG, 5. Aufl. 2021, BewG § 198 Rn. 2.

¹⁰ Vgl. Loose ErbSt, 5. Aufl. 2022, D Rn. 152.

¹¹ Kreuziger/Schaffner/Stephany/Schaffner BewG § 198 Rn. 2.

¹² Die Darstellung folgt der Gliederung der Finanzverwaltung in R B 181 Abs. 1 ErbStR.

¹³ BVerfGE 93, 165; BVerfGE 117, 1.

¹⁴ Für die ErbSt: BVerfGE 117, 1; für die GrESt: BVerfGE 139, 285.

¹⁵ BVerfGE 117, 1.

¹⁶ BT-Drs. 4/08, 74; BT-Drs. 457/22, 132.

¹⁷ Vgl. zB § 179 S. 1, § 183 Abs. 2, § 188 Abs. 2 S. 1, § 191 S. 1 BewG.

¹⁸ Tipke/Lang SteuerR/Seer, 24. Aufl. 2021, Rn. 15.58 ff.; Krumm DStJG 44 (2022), 239 f.; Seer ZEV 2007, 101; Rössler/Troll/Halaczinsky BewG, Stand 12/2022, BewG § 177 Rn. 1–7.

19 BVerfGE 93, 165.

20 Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Immobilien und der für die Wertermittlung erforderlichen Daten (ImmoWertV) idF v. 14.7.2021, BGBl. I 2021, 2804.

21 BR-Drs. 407/21, 1 ff.; BT-Drs. 457/22, 132.

22 BT-Drs. 457/22, 132.

23 Art. 19 Nr. 13–15 JStG 2022.

24 Siehe hierzu Konrad ZEV 2023, 15 (18 f.).

25 Lücke/Lüder/Matern FR 2023, 153; Halaczinsky UVR 2023, 49

26 BT-Drs. 457/22, 134; Baltz/Dietrich/Höhn/Mann/Schaar/Schmeck GuG, 2017, 281; Kleiber Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 9. Aufl. 2019, IV. ImmoWertV (Vorbem.) Rn. 136 ff.; im steuerlichen Kontext auch Marquardt/Miethe ErbStB, 2022, 266 (268 ff.).

27 Kleiber Verkehrswertermittlung IV. ImmoWertV (Vorbem.) Rn. 137.

28 Kleiber Verkehrswertermittlung IV. ImmoWertV (Vorbem.) Rn. 138.

29 Vgl. § 12, 18 bis 23 ImmoWertV.

30 Marquardt/Miethe ErbStB 266 (269).

31 Die Bundesländer bestimmen durch Rechtsverordnung, in welchen Zeitabständen und auf welche Weise die sonstigen erforderlichen Daten veröffentlicht werden, vgl. § 199 Abs. 2 Nr. 4 BauGB.

32 Vgl. zB für Niedersachsen: <https://immobilienmarkt.niedersachsen.de> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023); für NRW: <https://www.boris.nrw.de/boris-nrw> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023).

33 <https://www.zgg-bw.de/Gutachterausschuesse/allgemeine-Informationen/Grundstuecksmarktbericht> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023).

34 Für Liegenschaftszinssätze R B 188 Abs. 3 S. 1 ErbStR; für Sachwertfaktoren R B 191 Abs. 2 ErbStR.

35 Vgl. zu Liegenschaftszinssätzen BFH BStBl. II 2020, 760, Rn. 12; so auch Marquardt/Miethe ErbStB 266 (269).

36 BT-Drs. 457/22, 134.

37 Siehe hierzu unter Gliederungspunkt IV.3.b.

38 Vgl. BT-Drs. 457/22, 134.

39 Vgl. BT-Drs. 457/22, 133.

40 BFH BStBl. II 2020, 760.

41 BFH BStBl. II 2020, 760.

42 Siehe hierzu im Einzelnen BT-Drs. 19/28902, 20.

43 Gesetz zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG) v. 16.7.2021, BGBl. I 2021, 2931.

44 Infolge der Änderung des § 177 Abs. 2 BewG ergeben sich weitere Folgeänderungen, zB in § 183 Abs. 2 S. 3, § 188 Abs. 2 S. 1 und § 191 S. 1 BewG.

45 BT-Drs. 457/22, 134.

46 Siehe daher auch § 177 Abs. 4 S. 2 BewG.

47 Art. 19 Nr. 8 JStG 2022.

48 Vgl. BR-Drs. 407/21, 98.

49 Eisele/Schmitt NWB 2010, 2232 (2239).

50 BT-Drs. 457/22, 146.

51 Art. 19 Nr. 21 JStG 2022; Lücke/Lüder/Matern FR 2023, 153 (155); Halaczinsky UVR 2023, 49 (51).

- 52 Siehe auch BR-Drs. 407/21, 128 f.
- 53 Zu dieser und zu den folgenden Änderungen des § 185 Abs. 3 BewG: Art. 19 Nr. 7 JStG 2022.
- 54 BT-Drs. 457/22, 35.
- 55 Rössler/Troll/Eisele BewG § 253 Rn. 11-14.
- 56 Vgl. R B 185.3 Abs. 4 ErbStR.
- 57 Konrad ZEV 2023, 15 (17).
- 58 Art. 19 Nr. 9 JStG 2022.
- 59 BT-Drs., 457/22, 136.
- 60 Konrad ZEV 2023, 15 (17).
- 61 Mit weiteren Beispielen und Illustrationen Lücke/Lüder/Matern FR 2023, 153 (157); Halaczinsky UVR 2023, 49 (51).
- 62 BT-Drs. 457/22, 137.
- 63 BT-Drs. 457/22, 137.
- 64 Art. 19 Nr. 11 lit. a JStG 2022.
- 65 Art. 19 Nr. 11 lit. h JStG 2022.
- 66 BT-Drs. 457/22, 138.
- 67 Siehe hierzu unter Gliederungspunkt IV.1.a.
- 68 BT-Drs. 457/22, 138.
- 69 Die gesetzliche Aufzählung der sonstigen erforderlichen Daten ist nicht abschließend, vgl. „insbesondere“.
- 70 Siehe BR-Drs. 407/21, 116.
- 71 So ausdrücklich der Entwurf der geplanten ImmoWertA, Rn. 36.(3).2, abrufbar unter: <https://www.bmwsb.bund.de/SharedDocs/gesetzgebungsverfahren/Webs/BMWSB/DE/novellierung-des-wertermittlungsrechts.html> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023).
- 72 GAA Hamburg Immobilienmarktbericht 2022, S. 119, abrufbar unter: <https://www.hamburg.de/contentblob/16082536/4faf433ce0ae2b48c724516ad461ac50/data/d-immobilienmarktbericht-2022.pdf> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023).
- 73 GAA Niedersachsen Erläuterungen zu Sachwertfaktoren 2022, abrufbar unter: <https://www.gag.niedersachsen.de/grundstuecksmarktinformationen/2022/sachwertfaktor/einundzweifamilienhaeuser/> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023); GAA Berlin Sachwertfaktoren 2021, S. 2, abrufbar unter: <https://www.berlin.de/gutachterausschuss/marktinformationen/daten-zur-wertermittlung/artikel.174909.php> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023); Driessen ImmoWertV 2021 – Der (Baukosten-)Regionalfaktor im Sachwertverfahren, abrufbar unter: <https://shop.sprengnetter.de/blog/immowertv-2021-der-baukosten-regionalfaktor-im-sachwertverfahren> (zuletzt abgerufen am 24.2.2023).
- 74 Siehe zur Ermittlung der Regionalfaktoren Zaddach/Weitkamp/Käker/Alkhatib NaVKV 4/2010, 3.
- 75 Driessen ImmoWertV 2021 – Der (Baukosten-)Regionalfaktor im Sachwertverfahren.
- 76 Vgl. nur BR-Drs. 407/21, 116.
- 77 Art. 19 Nr. 11 lit. h JStG 2022.
- 78 Art. 19 Nr. 24 JStG 2022.
- 79 BT-Drs. 457/22, 147.
- 80 Im Wesentlichen vergleichbar mit § 189 Abs. 1 S. 2 BewG aF.
- 81 R B 198 Abs. 3 S. 5 ErbStR.
- 82 ZB Eisele/Schmitt NWB 2010, 2232; Eisele NWB 2021, 686; Grootens ErbStB 2013, 287, Ders. ErbStB 2014, 279; Seitz DStR 2022, 1774.

83 Vgl. Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger/Dieterich BauGB, Stand 9/2010, BauGB § 194 Rn. 34 a.

84 R B 198 Abs. 3 S. 6 f. ErbStR.

85 St. Rspr., vgl. etwa BFH BStBl II 2021, 135.

86 R B 198 Abs. 3 S. 3 f. ErbStR.

87 R B 198 Abs. 3 S. 8 ErbStR.

88 Konrad ZEV 2023, 15 (16).