

Masterarbeit

im Masterstudiengang Advanced Management
an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm

**Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundbesitzbewertung – Ökonomische
Auswirkungen der Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022**

Erstkorrektor/-in: Prof. Dr. Stefan Weber

Verfasser/-in: Dominik Hitzler (Matrikel-Nr.: 299587)

Thema erhalten: 10.10.2023

Arbeit abgegeben: 16.02.2024

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IV
Abbildungsverzeichnis.....	VII
Tabellenverzeichnis.....	VIII
1. Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das Jahressteuergesetz 2022 – gerechtfertigt oder unangemessen?	1
2. Anpassungen im BewG durch das JStG 2022	4
2.1. Hintergrund der Anpassungen.....	4
2.2 Überblick und Erläuterungen zu den Anpassungen	5
2.2.1. § 177 Abs. 2 - 4 BewG	7
2.2.2. § 181 Abs. 9 BewG	8
2.2.3. § 185 Abs. 3 BewG i.V.m. Anlage 22 BewG	9
2.2.4. § 187 Abs. 2, 3 BewG i.V.m. Anlage 23 BewG	10
2.2.5. § 188 Abs. 2 BewG	10
2.2.6. § 189 Abs. 4 BewG	11
2.2.7. § 190 BewG	11
2.2.8. Anlage 25 BewG	11
2.2.9. § 193 bis 195 BewG.....	12
3. Auswirkungen auf die Wertermittlungsverfahren im BewG	14
3.1. Bodenrichtwert (§ 179 BewG).....	15
3.2. Vergleichswertverfahren (§ 183 BewG).....	16
3.3. Ertragswertverfahren (§§ 184 – 188 BewG).....	17
3.3.1. Wesentliche Änderungen im Ertragswertverfahren.....	18
3.3.2. Bodenwert.....	18
3.3.3. Gebäudeertragswert	19
3.3.3.1. Reinertrag des Grundstücks.....	19
3.3.3.2. Gebäudereinertrag	22
3.3.3.3. Ermittlung des Gebäudeertragswerts.....	23
3.3.4. Ertragswert.....	26

3.3.5. Modellrechnungen im Ertragswertverfahren	26
3.3.5.1. Rechenbeispiel 1 Ertragswertverfahren	27
3.3.5.2. Rechenbeispiel 2 Ertragswertverfahren	28
3.3.5.3. Auswertung Rechenbeispiele Ertragswertverfahren	29
3.4. Sachwertverfahren (§§ 189 – 191 BewG)	29
3.4.1. Wesentliche Änderungen im Sachwertverfahren	31
3.4.2. Bodenwert	31
3.4.3. Gebäudesachwert	31
3.4.3.1. Durchschnittliche Herstellungskosten des Gebäudes ...	32
3.4.3.2. Ermittlung des Gebäudesachwerts	32
3.4.3.3. Berücksichtigung des Werts der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen	35
3.4.4. Sachwert	36
3.4.5. Modellrechnung im Sachwertverfahren	37
3.4.5.1. Rechenbeispiel 1 Sachwertverfahren	38
3.4.5.2. Rechenbeispiel 2 Sachwertverfahren	39
3.4.5.3. Auswertung Rechenbeispiele Sachwertverfahren	40
3.5. Sonderfälle (§§ 192 – 196 BewG)	40
3.5.1. Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen (§§ 192 – 194 BewG)	41
3.5.1.1. Bewertung des Erbbaurechts	41
3.5.1.2. Bewertung des Erbbaugrundstücks	45
3.5.2. Verfahren zur Bewertung in Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG)	47
3.5.2.1. Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden	48
3.5.2.2. Bewertung des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks	49
3.5.3. Verfahren zur Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung (§196 BewG)	50

3.6. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (§ 198 BewG)	51
4. Zusammenfassende Betrachtung	53
4.1. Beurteilung der Auswirkungen auf das Ertragswertverfahren	54
4.2. Beurteilung der Auswirkungen auf das Sachwertverfahren.....	55
4.3. Beurteilung der Auswirkungen auf Fälle des Erbbaurechts.....	57
5. Schlussbemerkung.....	58
Literaturverzeichnis	60
Anhang.....	63

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AEBew JStG 2022	Allgemeine Erläuterungen zum Bewertungsgesetz im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022
BauGB	Baugesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BR-Drucks.	Bundesrat-Drucksache
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BvL	Registerzeichen, das beim Bundesverfassungsgericht für Normenkontrollverfahren, die nach Art. 100 Abs. 1 GG auf die Vorlage eines Gerichts erfolgen (sog. konkrete Normenkontrolle) verwendet wird.
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
div.	diverse

DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
dpa	Deutsche Presse-Agentur
epd	Evangelischer Pressedienst
ErbbauRG	Erbbaurechtsgesetz
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinien
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GND	Gesamtnutzungsdauer
H B	Hinweis Bewertungsgesetz
HK	Herstellungskosten
i.d.R.	in der Regel
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
ImmoWertV	Immobilienwertermittlungsverordnung
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
JStG	Jahressteuergesetz
Kap.	Kapitel
mind.	mindestens

n. F.	neue Fassung
NHK	Normalherstellungskosten
o.V.	ohne Verfasser
R B	Richtlinie Bewertungsgesetz
R E	Richtlinie Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
RHK	Regelherstellungskosten
RND	Restnutzungsdauer
Rz.	Randziffer
sog.	sogenannt
u.a.	unter anderem / und andere
USt	Umsatzsteuer
WertV	Wertermittlungsverordnung
z.T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Überblick der Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke	14
Abbildung 2: Schematischer Überblick über das Ertragswertverfahren	18
Abbildung 3: Systematik der Bewirtschaftungskosten.....	21
Abbildung 4: Schematischer Überblick über das Sachwertverfahren	30
Abbildung 5: Berechnung des Alterswertminderungsfaktors.....	34
Abbildung 6: Alterswertminderungsfaktor mit Berechnung der RND	34

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Änderungen im BewG resultierend aus dem JStG 2022.....	7
Tabelle 2: Ermittlung des Bodenwerts.....	15
Tabelle 3: Ermittlung des Reinertrags des Grundstücks.....	19
Tabelle 4: Ermittlung des Gebäudereinertrags.....	22
Tabelle 5: Ermittlung der Bodenwertverzinsung.....	22
Tabelle 6: Angepasste typisierte Liegenschaftszinssätze.....	23
Tabelle 7: Ermittlung des Gebäudeertragswerts.....	23
Tabelle 8: Punktesystem Modernisierung.....	25
Tabelle 9: Ermittlung des Ertragswerts.....	26
Tabelle 10: Modellrechnung 1 Ertragswertverfahren.....	27
Tabelle 11: Modellrechnung 2 Ertragswertverfahren.....	28
Tabelle 12: Ermittlung der durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes.....	32
Tabelle 13: Ermittlung des Gebäudesachwerts.....	33
Tabelle 14: Ermittlung des Sachwerts des Grundstücks.....	36
Tabelle 15: Modellrechnung 1 Sachwertverfahren.....	38
Tabelle 16: Modellrechnung 2 Sachwertverfahren.....	39
Tabelle 17: Vorrangige Wertermittlung des Erbbaurechts.....	42
Tabelle 18: Gesetzlich festgelegte Zinssätze für Erbbaurechtsfälle.....	43
Tabelle 19: Nachrangige Wertermittlung des Erbbaurechts nach der finanzmathematischen Methode.....	45
Tabelle 20: Vorrangige Wertermittlung des Erbbaugrundstücks.....	45
Tabelle 21: Nachrangige Wertermittlung des Erbbaugrundstücks nach der finanzmathematischen Methode.....	47
Tabelle 22: Wertermittlung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden.....	49
Tabelle 23: Wertermittlung des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks.....	50
Tabelle 24: Wertermittlung des Grundstücks im Zustand der Bebauung.....	51

1. Änderungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch das Jahressteuergesetz 2022 – gerechtfertigt oder unangemessen?

„Massive Steuererhöhung für Erben von Ein- und Zweifamilienhäusern“¹ – so titelte Focus Online zu Beginn des Jahres 2023 und führt in einer Beispielrechnung eine Mehrbelastung der Begünstigten bei der Übertragung eines Einfamilienhauses von 40% an. Weiter ist von Sibylle Barent, Leiterin Steuer- und Finanzpolitik bei Haus & Grund Deutschland, in der WirtschaftsWoche unter der Schlagzeile „Haus & Grund befürchtet drastischen Anstieg der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Immobilien zum Jahreswechsel“ zu lesen: „Nimmt man alle Stellschrauben zusammen, kommen da leicht 20 bis 30 Prozent Steigerung der steuerlichen Werte zusammen. Bei bestimmten Immobilien kann es sogar zu einer Verdoppelung kommen“.² Dabei stehen diese beiden Artikel exemplarisch für eine Vielzahl ähnlicher – mehr oder weniger differenzierter – Ausführungen in unterschiedlichen Medien unter oft sehr reißerisch anmutenden Überschriften. Doch vor welchem Hintergrund entstanden diese? Zum Jahreswechsel von 2022 auf 2023 wurden div. Änderungen im deutschen Steuerrecht durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2022 umgesetzt, die sich durch Neuregelungen im Bewertungsgesetz (BewG) u.a. auch auf die Erbschaft- und Schenkungssteuer (ErbSt) auswirken. Durch die Änderungen war jedoch „keine Steuererhöhung durch eine erhöhte Bewertung beabsichtigt, sondern eine weiterhin verfassungsrechtlich vorgegebene am gemeinen Verkehrswert orientierte Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer.“³ Und doch führt das JStG 2022 generell zu einer Schlechterstellung Erbender.⁴

Da die ErbSt generell als umstritten gilt, blieben natürlich erneute Diskussionen nicht aus. Experten und Laien sind von jeher uneins, ob Schenken und Erben in Deutschland tatsächlich besteuert werden sollte. Ein zentraler Kritikpunkt ist die wahrgenommene Doppelbesteuerung: Vermögen, das bereits zu Lebzeiten des Erblassers versteuert wurde, unterliegt bei der Übertragung an die Erben erneut der Steuer. Dieses Vorgehen missachtet zudem die Vermögensverhältnisse der Erwerber, da unabhängig von deren finanzieller Lage eine Besteuerung erfolgt. Kritiker sehen in der Erbschaftssteuer auch einen Anreiz zur Kapitalflucht, da Vermögende versucht sein könnten, ihr Vermögen in steuerlich günstigere Länder zu verlagern, um der Besteuerung zu entgehen. Die ge-

¹ Zitelmann (2023).

² Barent (2022).

³ Bock (2023), S. 1572.

⁴ Vgl. dpa/epd (2023).

setzliche Ausgestaltung der Erbschaftssteuer wird als kompliziert und aufwändig beschrieben, was nicht nur unverhältnismäßig hohe Verwaltungskosten nach sich zieht, sondern auch für die Steuerpflichtigen eine erhebliche Belastung darstellt. Darüber hinaus wird die Erbschaftssteuer als Auslaufmodell kritisiert, das im internationalen Vergleich einen Wettbewerbsnachteil darstellt und somit die Position des Standortes im globalen Umfeld schwächt.⁵ Diese Vielzahl an Kritikpunkten zeigt, dass die Diskussion um die Erbschaftssteuer weitreichende und tiefgreifende Fragen bzgl. Gerechtigkeit, Effizienz und internationaler Wettbewerbsfähigkeit berührt.

Trotz der vorgebrachten Kritikpunkte existieren überzeugende Argumente, die für die Beibehaltung und Rechtfertigung der Erbschaftssteuer sprechen. Eines der Hauptargumente ist, dass der Staat durch seine Infrastruktur und Ordnungspolitik erst die Voraussetzungen für die Bildung und Mehrung von Vermögen schafft. Aus dieser Perspektive erscheint es gerechtfertigt, dass der Staat eine Gegenleistung in Form von Steuern auf vererbtes Vermögen erhebt. Weiterhin wird die Erbschaftssteuer als Instrument zur Förderung sozialer Gerechtigkeit angesehen, indem sie dazu beiträgt, ungleiche Vermögensverhältnisse auszugleichen. Dieses Ziel der Umverteilung ist ein zentraler Aspekt wohlfahrtsstaatlicher Politik. Darüber hinaus argumentieren Befürworter, dass mit dem Erbe eine wirtschaftliche Leistung an den Erbenden übergeht, welche eine erhöhte steuerliche Belastung rechtfertigt. Diese Sichtweise unterstreicht, dass Vermögenszuwächse, unabhängig davon, ob sie durch eigene Arbeit oder als Erbschaft erzielt wurden, gleichberechtigt besteuert werden sollten. So wird ein Prinzip der steuerlichen Gerechtigkeit gefördert, bei dem alle Arten von Einkommen und Vermögenszuwächsen angemessen zur Finanzierung des Gemeinwesens beitragen.⁶ Zusammenfassend stützen diese Argumente die Auffassung, dass die Erbschaftssteuer nicht nur eine legitime Quelle staatlicher Einnahmen darstellt, sondern auch ein wichtiges Werkzeug zur Erreichung sozialer Ziele und zur Förderung einer gerechteren Vermögensverteilung ist.

Die Diskussion um die ErbSt wird nun durch die aktuelle Gesetzesänderung natürlich zusätzlich befeuert. Doch bleibt es nicht nur bei Diskussionen: die bayerische Staatsregierung hat zwischenzeitlich die mehrfach angekündigte Klage gegen die ErbSt beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) eingereicht. So solle eine verfassungsrechtliche Überprüfung des Gesetzes den Weg zur Erhöhung der persönlichen Freibeträge und gleichzeitig zur Senkung der Steuersätze ebnen. Die Freibeträge bei der ErbSt wurden seit 2008 nicht erhöht und im Gegensatz seien die Inflation sowie die Boden- und Immobilienpreise enorm angestiegen. Da die ErbSt in voller Höhe an die Bundesländer geht,

⁵ Vgl. Meincke et al. (2021), S. 5.

⁶ Vgl. ebd., S. 5.

sollten diese auch über die Ausgestaltung entscheiden können. Es gehe also auch um eine Regionalisierung der Erbschaftsteuer, nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass gerade Grundbesitz in Bayern in vielen Regionen einen sehr hohen Wert darstelle.⁷

Der Leiter des Deutschen Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) Marcel Fratzscher hingegen geißelt die Darstellung Bayerns als bloße „Verteidigung von Hochvermögenden“.⁸ Die Reform beträfe in erster Linie sehr große Immobilien und nicht „das kleine Haus der Eltern“.⁹ Vielmehr seien große Vermögenswerte wie Mietshäuser mit vielen Mietwohnungen und Betriebsgrundstücke betroffen und nicht einzelne Wohnungen oder Häuser für die Eigennutzung. Demzufolge seien die von der Reform der ErbSt Betroffenen „in den allermeisten Fällen hoch privilegierte Menschen“.¹⁰

Vor dem Hintergrund dieser hohen Wellen, welche die Änderungen des JStG 2022 (vermeintlich) auf die ErbSt bzw. die Grundbesitzbewertung ausgelöst haben, lohnt sich die kritische Auseinandersetzung mit der Thematik. Deshalb widmet sich diese wissenschaftliche Arbeit der Frage, wie signifikant die ökonomischen Auswirkungen im Zusammenhang mit der Immobilien-/Grundbesitzbewertung aufgrund der neuen Gesetzeslage tatsächlich sind und ob die teils heftigen Diskussionen und Reaktionen von Medienvertretern, Experten und Politikern substantiell gerechtfertigt sind. Zu diesem Zweck werden die Änderungen aus der geänderten Gesetzeslage ausführlich erläutert sowie deren Anwendung detailliert dargestellt. Weiter werden zur Veranschaulichung ausgewählte Modellrechnungen ausgeführt, um konkrete ökonomische Effekte der neuen Gesetzeslage gegenüber den alten Regelungen aufzuzeigen und kritisch zu würdigen.

⁷ Vgl. dpa/epd (2023).

⁸ Fratzscher, M. (2022).

⁹ Ebd.

¹⁰ Ebd.

2. Anpassungen im BewG durch das JStG 2022

2.1. Hintergrund der Anpassungen

Oft ist fälschlicherweise von einer Änderung des ErbStG zu lesen bzw. zu hören. Doch mit dem JStG 2022 vom 16.12.2022¹¹ wurden im Artikel 19 div. Änderungen und Erweiterungen im BewG vorgenommen, das natürlich in enger Beziehung zum ErbStG steht und dadurch entsprechende Auswirkungen bei der Ausübung mit sich bringt.

Die gegenwärtigen Vorschriften zur Bewertung von Grundbesitz wurden infolge einer Entscheidung des BVerfG implementiert.¹² Vor dieser Entscheidung sah die vorherige Bewertung gem. § 146 Abs. 2 BewG eine vereinfachte Bewertung mit einem Multiplikator von 12,5 vor, was jedoch als zu allgemein kritisiert wurde.¹³ Seit der genannten Entscheidung und der Einführung durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 orientiert sich die Bewertung stark an den jeweils geltenden Wertermittlungsvorschriften des Baugesetzbuchs (BauGB) und entsprechenden Verordnungen und Richtlinien wie beispielsweise der Wertermittlungsverordnung (WertV). Mit der am 14.7.2021 verabschiedeten und bereits zum 1.1.2022 in Kraft getretenen überarbeiteten Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) besteht daher auch die Notwendigkeit einer entsprechenden Anpassung bei der Bewertung von Grundbesitz für die Zwecke des ErbStG, um den Anforderungen des BVerfG an eine annähernde Verkehrswertermittlung gerecht zu werden.¹⁴ Im Rahmen des JStG 2022 wurden die Vorschriften im BewG somit modifiziert und geben aktualisierte und bundesweit einheitliche Bestimmungen zur Ermittlung der Verkehrswerte im Bereich der Immobilienbewertung vor. Es soll dabei dem sog. Grundsatz der Modellkonformität gefolgt werden welcher besagt, dass „bei Anwendung der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten dieselben Modelle und Modellansätze zu verwenden sind, die der Ermittlung dieser Daten zugrunde lagen“ (§ 10 Abs. 1 ImmoWertV). Die neuen Vorschriften dienen also fortan als Grundlage für die Feststellung der Grundbesitzwerte, die für die Berechnung der ErbSt herangezogen werden.¹⁵ Betroffen sind im speziellen die Bewertung von bebauten Grundstücken im Ertrags- und

¹¹ Vgl. BGBl 2022 I, S. 2294.

¹² Vgl. BStBl 2007 II, S. 192; BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 - 1 BvL 10/02.

¹³ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, Rz. 138 ff.

¹⁴ Vgl. BT-Drucks. 20/3879, S. 117; BGBl 2021 I, S. 2805.

¹⁵ Vgl. BR-Drucks. 457/22, S. 2, 132.

Sachwertverfahren sowie die Bewertung in Fällen von Erbbaurechten und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden.¹⁶

Bei der Wertermittlung werden nach wie vor die von den lokal zuständigen Gutachterausschüssen bereitgestellten Daten eine wesentliche Rolle in den div. Bewertungsverfahren spielen. Insgesamt wird die Bewertung also weiterhin in beträchtlichem Maße davon abhängen, wie effektiv der jeweilige örtlich zuständige Gutachterausschuss gearbeitet hat. Dabei zeigen sich z.T. erhebliche Unterschiede zwischen den Bundesländern. Weiter ist aufgrund der Entwicklungen auf dem Immobilienmarkt in den letzten Jahren zu konstatieren, dass die zuletzt im Gesetz festgelegten Parameter, wie beispielsweise die äußerst relevanten Liegenschaftszinssätze, in vielen Regionen nicht mehr die realen Verhältnisse widerspiegeln und somit zu Unterbewertungen führen konnten.¹⁷

2.2 Überblick und Erläuterungen zu den Anpassungen

In der unten aufgeführten Tabelle werden die direkt für die Bewertung relevanten Änderungen im BewG, resultierend aus dem JStG 2022, dargestellt. Im weiteren Verlauf werden ausführliche Informationen zu den neuen Vorschriften gegeben. Im Anhang dieser Arbeit werden die unten thematisierten Paragraphen jeweils in der alten Fassung (a.F.) vor der Gesetzesänderung und in der aktuellen bzw. neuen Fassung (n.F.) in eigener Darstellung aufgeführt.¹⁸

§§ BewG	Änderung
§ 177 Abs. 2 - 4	Konkretisierung und Erweiterung des zeitlichen Rahmens für die Anwendung der Daten der Gutachterausschüsse; gesetzliche Definition der „Geignetheit“; besondere objektspezifische Merkmale von Grundstücken gem. § 8 Abs. 3 ImmoWertV werden grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.
§ 181 Abs. 9	Herabsetzung der Mindest-Wohnfläche für Wohnungseigentum auf 20 Quadratmeter (Muss-Vorschrift statt bisher Soll-Vorschrift), Anpassung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff ¹⁹ und § 249 Abs. 10 BewG.

¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 20/3879, S. 115.

¹⁷ Vgl. Bräutigam (2022), S. 375.

¹⁸ Vgl. o.V. (2022), §§ 177, 181, 185, 187-190, 193-195 sowie Anlage 22-23, 25 BewG; o.V. (2023), §§ 177, 181, 185, 187-190, 193-195 sowie Anlage 22-23, 25 BewG.

¹⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 04.12.2014 - II R 20/14; BStBl 2015 II., S. 610.

§ 185 Abs. 3 Satz 3	Gesetzliche Verankerung der Auffassung der Finanzverwaltung in R B 185.3 Abs. 1 Satz 2 ErbStR, wonach das Alter des Gebäudes durch Abzug des Jahres der Bezugfertigkeit vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen ist.
§ 185 Abs. 3 Satz 4, 5	In Bezug auf Veränderungen nach Bezugfertigkeit des Gebäudes ist fortan auf die wesentliche Verlängerung der Restnutzungsdauer (RND; vormals der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer GND) abzustellen. Dabei beträgt die RND dem Wortlaut nach nun definitiv und nicht mehr nur regelmäßig mind. 30% der GND; eine Verkürzung der RND kommt nur noch bei bestehender Abbruchverpflichtung in Betracht (Anpassung an die Vorschriften zum Sachwertverfahren in § 190 Abs. 4 Satz 3 - 4 BewG a. F. bzw. § 190 Abs. 6 Satz 5 - 6 BewG n. F.).
Anlage 22	Erhöhung der GND für Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Mehrfamilienhäuser, Wohnungseigentum und gemischt genutzte Grundstücke von 70 auf 80 Jahre.
§ 187 Abs. 2, 3	Für die Bemessung der Bewirtschaftungskosten ist nicht mehr auf die von den Gutachterausschüssen abgeleiteten Erfahrungssätze abzustellen. Es sind stets die Bewirtschaftungskosten nach Maßgabe von Anlage 23 anzusetzen, die fortan jedoch jährlich an den vom Statistischen Bundesamt festgestellten Verbraucherpreisindex anzupassen sind (in Anlehnung an § 12 Abs. 5 Satz 2, Anlage 3 ImmoWertV; für die Anpassung der Basiswerte für Bewertungsstichtage in 2023). ²⁰
Anlage 23	Die Ermittlung der Bewirtschaftungskosten erfolgt ab sofort nicht mehr (pauschal) anhand eines Prozentsatzes in Abhängigkeit von Grundstücksart und RND. Stattdessen sind in Abhängigkeit u.a. der Wohnfläche differenzierte nominale Basiswerte für Verwaltung, Instandhaltung und Mietausfallwagnis (in Euro) vorgesehen, die anhand des Verbraucherpreisindex jährlich anzupassen sind.
§ 188 Abs. 2	Die Liegenschaftszinssätze, die anzusetzen sind, soweit keine von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, werden um 1/2 Prozentpunkt für Geschäftsgrundstücke sowie einen Prozentpunkt für Mietwohn- und gemischt genutzte Grundstücke abgesenkt (Anpassung an das aktuelle Marktniveau).
§ 189 Abs. 4	Gesetzliche Verankerung der Auffassung der Finanzverwaltung in R B 189 Satz 5 i. V.m. R B 190.5 ErbStR, wonach besonders werthaltige Außenanlagen nicht bereits mit dem Sachwert abgegolten sind.

²⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 27.1.2023 - IV C 7 - S 3224/23/10001 :001.

§ 190	Die Ermittlung des Gebäudesachwerts erfolgt künftig in Anlehnung an die Ermittlung des Sachwerts baulicher Anlagen gem. § 36 ImmoWertV. ²¹ Insb. wird die Alterswertminderung fortan anhand eines Alterswertminderungsfaktors (RND/GND) berücksichtigt. Daneben ist ein Regionalfaktor anzuwenden, um dem regionalen Baukostenniveau Rechnung zu tragen. Sofern die Gutachterausschüsse keine geeigneten Faktoren zur Verfügung stellen, gilt ein Regionalfaktor von 1,0.
Anlage 25	Nicht unerhebliche Erhöhung der im Rahmen des Sachwertverfahrens anzuwendenden Wertzahlen (Anpassung „an das aktuelle Marktniveau“). ²² Für Werte zwischen den tabellarisch angegebenen Intervallen schreibt das Gesetz ab sofort die lineare Interpolation vor.
§ 193	Die Bewertung des Erbbaurechts erfolgt in Anlehnung an §§ 48 ff. ImmoWertV, wobei die Anwendung des Vergleichswertverfahrens „aus Praktikabilitätsgründen“ ²³ nicht vorgesehen ist.
§ 194	Auch die Bewertung des Erbbaugrundstücks wird an die Regelungen in §§ 48 ff. ImmoWertV angepasst.
§ 195	Die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist ebenfalls künftig an den Vorschriften in §§ 48 ff. ImmoWertV ausgerichtet.

Tabelle 1: Änderungen im BewG resultierend aus dem JStG 2022²⁴

2.2.1. § 177 Abs. 2 - 4 BewG

Der § 177 des BewG legt im Wesentlichen übergreifende Grundsätze für die Wertermittlungsverfahren gem. § 182 ff. BewG fest. Die Änderungen in § 177 Abs. 2, 3 BewG präzisieren und erweitern spezifisch den zeitlichen Rahmen für die Anwendung von Daten, die von Gutachterausschüssen ermittelt werden. Diese Ausschüsse erfassen die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten (z. B. Indexreihen, Umrechnungskoeffizienten, Vergleichsfaktoren, Liegenschaftszinssätze, Sachwertfaktoren) gem. § 12 ImmoWertV auf einen bestimmten Stichtag bezogen. Die Überarbeitung des § 177 Abs. 2 BewG legt dabei fest, dass grundsätzlich der letzte Stichtag vor der Bewertung maßgeblich ist, sofern dieser nicht mehr als drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag liegt. Liegt der Zeitraum zwischen dem Bezugsstichtag der Daten und dem Bewertungsstichtag bei mehr als drei Jahren, kann die Angemessenheit der Daten nicht mehr angenommen werden. Die Gutachterausschüsse stützen sich bei der Datenerhebung auf Modelle

²¹ Vgl. BT-Drucks. 20/3879, S. 119.

²² Ebd., S. 120.

²³ Ebd., S. 121.

²⁴ Eigene Darstellung nach Drummer (2023), S. 108.

und Modellansätze, die wiederum bei der Anwendung der ermittelten Daten verwendet werden sollen. Dies entspricht dem Grundsatz der Modellkonformität gem. der ImmoWertV, der gleiche Grundsatz soll auch im BewG gelten. Der Gesetzgeber beabsichtigt durch die enge Anlehnung der Vorschriften im BewG an die ImmoWertV sicherzustellen, dass die ermittelten Daten auch für die Bewertung im Rahmen der Erbschaftsteuer als geeignet betrachtet werden können.²⁵

Der gänzlich neue § 177 Abs. 3 des BewG enthält nun erstmals eine gesetzliche Definition des Begriffs „Geeignetheit“. Diese Klarstellung ist positiv zu bewerten, da bisher bereits die Bedingung bestand, dass die Daten von Gutachterausschüssen „geeignet“ sein müssen (z. B. in der Formulierung des § 188 Abs. 2 Satz 2 BewG), jedoch unklar war, was genau unter Geeignetheit zu verstehen ist. In der Begründung wird die Geeignetheit generell als gegeben betrachtet, da sich die Vorschriften der §§ 176 ff. BewG stark an den Regelungen der ImmoWertV orientieren, die wiederum die rechtliche Grundlage für die Tätigkeit der Gutachterausschüsse bildet.²⁶

Weiter wird festgehalten, dass besondere objektspezifische Merkmale von Grundstücken gem. § 8 Abs. 3 ImmoWertV (z. B. besondere Ertragsverhältnisse, Baumängel und Bauschäden, grundstücksbezogene Rechte und Belastungen) grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Wenn solche Merkmale vorhanden sind, hat der Steuerpflichtige lediglich die Möglichkeit, den niedrigeren gemeinen Wert gem. § 198 BewG nachzuweisen.²⁷

2.2.2. § 181 Abs. 9 BewG

Die präzise Abgrenzung der Grundstücksart gem. § 181 Abs. 1 BewG ist, auch bei der Bewertung von Grundbesitz, entscheidend für die Zuordnung des Bewertungsverfahrens. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ist die Anzahl der Wohnungen von Bedeutung und daher muss der rechtliche Begriff der Wohnung nach den Bewertungsvorschriften erfüllt sein. Gem. § 181 Abs. 9 Satz 1 bis 3 BewG wird eine Wohnung als die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen definiert, die insgesamt so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines eigenständigen Haushalts möglich ist. Diese Räume müssen eine baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen unabhängigen Zugang haben, zusätzlich zu den für einen eigenständigen Haushalt erforderlichen Nebenräumen (Küche, Bad oder Dusche, Toilette). Um die Definition einer

²⁵ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 311.

²⁶ Vgl. Bräutigam (2022), S. 374; BT-Drucks. 20/3879, S. 119.

²⁷ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 311.

Wohnung in § 181 Abs. 9 BewG an den Wohnungsbegriff in § 249 Abs. 10 BewG (Wohnungsbegriff für Zwecke der Grundsteuer) anzupassen, wurde im Rahmen des JStG 2022 die Mindest-Wohnfläche für den rechtlichen Wohnungsbegriff nach § 181 Abs. 9 BewG von bisher 23 m² auf nunmehr 20 m² reduziert (§ 181 Abs. 9 Satz 4 BewG).²⁸

2.2.3. § 185 Abs. 3 BewG i.V.m. Anlage 22 BewG

Die Vereinfachungsregelung der Verwaltung zur Bestimmung des Gebäudealters, indem das Jahr der Bezugsfertigkeit vom Bewertungsstichtagsjahr abgezogen wird (vgl. R B 185.3 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019), ist nun gesetzlich in § 185 Abs. 3 Satz 4 BewG verankert. Die bisherigen Sätze 4 und 5 des § 185 Abs. 3 BewG wurden entsprechend überarbeitet. Gem. der neuen Formulierung des § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG ist bei nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes erfolgten Veränderungen, die die RND wesentlich verlängert haben, von der entsprechend verlängerten RND auszugehen. Eine wesentliche Verlängerung kann insb. durch umfassende Modernisierungen bedingt sein, die gem. dem Modell zur Ermittlung der RND von Wohngebäuden in Anlage 2 der ImmoWertV zu einem überwiegenden oder umfassenden Modernisierungsgrad führen.²⁹

Es ist zu beachten, dass der neu formulierte § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG keine Aussagen mehr zu Veränderungen enthält, die die RND verkürzt haben. Bei den Bewertungen gem. den §§ 182 bis 196 des BewG ist eine Verkürzung der RND des Gebäudes hingegen nur dann möglich, wenn eine bestehende Abrissverpflichtung vorliegt. In § 185 Abs. 3 Satz 6 BewG wird klargestellt, dass die unveränderte Regelung zur Mindest-RND eines noch nutzbaren Gebäudes unter Vorbehalt einer Abrissverpflichtung gilt. Dabei sind mind. 30 % der GND anzusetzen. Falls eine aktuelle Abrissverpflichtung besteht, kann die Mindest-RND unterschritten werden. In einem solchen Fall ist die RND auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen GND und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt (§ 185 Abs. 3 Satz 7 BewG).³⁰

Ebenso wurde die Anlage 22 zum BewG in Anlehnung an die Anlage 1 der ImmoWertV („Modellansätze für die GND“) angepasst. Dies betrifft im speziellen die GND der Gebäudearten Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum sowie gemischt genutzte Grundstücke (Wohnhäuser mit Mischnutzung), die analog der Anlage 1 zur ImmoWertV von bisher 70 Jahren auf 80 Jahre erhöht wurde.³¹

²⁸ Vgl. Eisele (2023a), S. 257 f.

²⁹ Vgl. ebd., S. 258.

³⁰ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 311 f.

³¹ Vgl. Eisele (2023), S. 258.

2.2.4. § 187 Abs. 2, 3 BewG i.V.m. Anlage 23 BewG

Aufgrund der Überarbeitung von § 187 Abs. 2 des BewG erfolgt die Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten nicht mehr anhand von Erfahrungssätzen, die von Gutachterausschüssen ermittelt wurden. Stattdessen werden die Bewirtschaftungskosten gem. Anlage 23 zum BewG herangezogen, die im Einklang mit dem Prinzip der Modellkonformität in Anlehnung an Anlage 3 zur ImmoWertV festgelegt wurden. Gem. dieser werden die Verwaltungskosten und Instandhaltungskosten für Wohnnutzung jährlich anhand der in der Anlage genannten Basiswerte angepasst. Dies erfolgt mit dem Prozentsatz, um den sich der Verbraucherpreisindex für Deutschland des Statistischen Bundesamtes für den Monat Oktober 2001 im Vergleich zum Monat Oktober des Vorjahres, das dem Stichtag der Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes vorausgeht, erhöht oder verringert hat. Diese turnusmäßige Anpassung ist auch für die entsprechenden Angaben in der Anlage 23 zum BewG vorzunehmen. Aus diesem Grund hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Auftrag erhalten, den jeweils relevanten Verbraucherpreisindex des Statistischen Bundesamts im Bundessteuerblatt (BStBl) zu veröffentlichen (vgl. § 187 Abs. 3 Satz 4 BewG). Dieses Verfahren entspricht im Übrigen demjenigen für die Baupreisindizes gem. § 190 Abs. 2 BewG.³²

2.2.5. § 188 Abs. 2 BewG

Die Festlegung der Liegenschaftszinssätze wurde an § 21 Abs. 2 Satz 1 der ImmoWertV angeglichen. Vorrangig sollen weiterhin die Liegenschaftszinssätze der Gutachterausschüsse verwendet werden. Sollten jedoch keine (geeigneten) Liegenschaftszinssätze der Gutachterausschüsse verfügbar sein, sind stattdessen gesetzlich festgelegte Liegenschaftszinssätze anzuwenden, diese wurden an das aktuelle Marktniveau angepasst. Neben der Verzinsung des Bodenwerts beeinflusst auch der Liegenschaftszinssatz den Vervielfältiger gem. § 185 Abs. 3 Satz 1 und 2 BewG i.V.m. Anlage 21 BewG. Ein niedriger Liegenschaftszinssatz führt zu einem höheren Vervielfältiger. Dabei ist zu beachten, dass der Vervielfältiger auch wesentlich von der RND abhängt.³³

³² Vgl. Bock (2023), S. 1742 f.

³³ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 41.

2.2.6. § 189 Abs. 4 BewG

Die normative Regelung zur Berücksichtigung der Werteinflüsse von baulichen Außenanlagen und anderen Anlagen im Sachwertverfahren wird aus dem bisherigen § 189 Abs. 1 Satz 2 BewG entfernt und gleichzeitig in einem neuen § 189 Abs. 4 BewG formuliert. Gem. dieser Neufassung ist der Wert solcher Anlagen grundsätzlich durch den nach § 189 Abs. 1 bis 3 BewG ermittelten Sachwert abgedeckt. Dennoch müssen besonders werthaltige Außenanlagen und andere Anlagen im Einzelfall separat erfasst und bewertet werden (§ 189 Abs. 4 Satz 2 BewG).³⁴

2.2.7. § 190 BewG

Die Bestimmung des Gebäudesachwerts orientiert sich nun näher an der Sachwertermittlung baulicher Anlagen gem. § 36 der ImmoWertV, wobei ein Regionalfaktor sowie ein Alterswertminderungsfaktor neu eingeführt wurden. Der Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gebäudesachwerts sind die sog. Regelherstellungskosten (RHK), die die durchschnittlichen Kosten pro Flächeneinheit für bauliche Anlagen repräsentieren. Diese RHK sind in Anlage 24 des BewG aufgeführt und basieren auf den Normalherstellungskosten (NHK) aus Anlage 4 der ImmoWertV. Laut dem neuen Absatz 5 des § 190 BewG müssen die RHK mit den von Gutachterausschüssen ermittelten Regionalfaktoren multipliziert werden. Dies dient dazu, Unterschiede zwischen dem bundesweiten Durchschnitt und regionalen Baukostenniveaus zu berücksichtigen. Sofern die Gutachterausschüsse keine geeigneten Faktoren zur Verfügung stellen, gilt ein Regionalfaktor von 1,0. Des Weiteren ersetzt ein Alterswertminderungsfaktor die bisherige Methode der Alterswertminderung, wie in dem neu hinzugefügten Absatz 6 festgelegt ist. Dort wird auch die Ermittlung gem. § 36 Abs. 1 i.V.m. § 38 ImmoWertV geregelt.³⁵

2.2.8. Anlage 25 BewG

Im Sachwertverfahren ergibt die Summe aus Gebäudesachwert und Bodenwert den vorläufigen Sachwert (ausführlich hierzu Kap. 3.4. Sachwertverfahren (§§ 189 – 191 BewG)). Um den Sachwert an den gemeinen Wert (Verkehrswert) anzupassen, muss dieser gem. § 191 BewG mit einer spezifischen Wertzahl multipliziert werden. Dieser Schritt ist notwendig, da der vorläufige Sachwert hauptsächlich auf Basis der Kosten ermittelt wird.

³⁴ Vgl. Eisele (2023a), S. 261.

³⁵ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 312.

Um jedoch die Lage des Grundstücks auf dem Immobilienmarkt und die regionalen Bau-
preisverhältnisse zu berücksichtigen, ist eine Anpassung des vorläufig ermittelten Sach-
werts an die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem örtlichen Grundstücksmarkt erfor-
derlich (Marktanpassung). Laut der neuen Fassung von § 191 Satz 1 BewG müssen nun
die Sachwertfaktoren, die von den Gutachterausschüssen gem. den §§ 192 ff. des
BauGB festgelegt werden, nach § 177 Abs. 2 und 3 BewG als Wertzahlen i.S. des § 189
Abs. 3 BewG angewendet werden. Falls solche Sachwertfaktoren nicht verfügbar sind,
sollen ersatzweise die in Anlage 25 des BewG festgelegten Wertzahlen verwendet wer-
den, wie in § 191 Satz 2 BewG vorgesehen. Diese Wertzahlen wurden entsprechend
einer verfassungskonformen Bewertung an das aktuelle Marktniveau angepasst. Im Un-
terschied zur Anlage 25 BewG a.F. bietet die Neufassung eine differenziertere Betrach-
tung der Wertzahlen. Diese Differenzierung betrifft Teileigentum, Geschäftsgrundstücke,
gemischt genutzte Grundstücke sowie sonstige bebaute Grundstücke i.S. des § 181 Abs.
1 Nr. 3 bis 6 BewG. Die Unterscheidung erfolgt hierbei in Abhängigkeit von der Höhe
des Bodenrichtwerts oder des abgeleiteten Bodenwerts gem. § 179 Satz 4 BewG, aus-
gedrückt in Euro pro Quadratmeter (€/m²).³⁶

2.2.9. § 193 bis 195 BewG

Für die Bewertung von Grundbesitz in Fällen des Erbbaurechts orientiert man sich nun
an den Vorschriften der §§ 48 ff. der ImmoWertV. Die überarbeitete Fassung des § 193
BewG sieht zwei Methoden zur Wertbestimmung des Erbbaurechts vor, wobei erstere
vorrangig anzuwenden ist:

1. Wertermittlung aufgrund von Erbbaurechtskoeffizienten (Abs. 1)
2. Wertermittlung nach finanzmathematischen Grundsätzen des Erbbaurechts
(Abs. 2 -5)³⁷

Analog der Bewertung des Erbbaurechts ist bei der Bewertung des Erbbaugrundstücks
(§194 BewG) das Vergleichswertverfahren (hier: Vergleichspreisverfahren) nicht anzu-
wenden. Die Bewertung des Erbbaugrundstücks erfolgt ebenfalls primär auf Basis des
Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks. Sollte dies nicht anwendbar sein, wird nach-
rangig der finanzmathematische Wert des Erbbaugrundstücks herangezogen. Vergleich-
bar verhält es sich bei der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Gebäudes auf

³⁶ Vgl. Eisele (2023a), S. 262 f.

³⁷ Vgl. Bock (2023), S. 1828.

fremdem Grund und Boden (§ 195 Abs. 2 bis 4 BewG) und der wirtschaftlichen Einheit des belasteten Grundstücks (§ 195 Abs. 5 bis 7 BewG). Dies wurde ebenfalls von Grund auf in Anlehnung an die Regelungen nach §§ 48 ff. ImmoWertV überarbeitet. Die Werte der wirtschaftlichen Einheit des Gebäudes, das auf fremdem Grund und Boden errichtet wurde und die der wirtschaftlichen Einheit des mit diesem Gebäude belasteten Grundstücks müssen jeweils separat festgestellt werden. Die Bewertungsmethodik orientiert sich an den finanzmathematischen Verfahren, die für das Erbbaurecht und das Erbbaugrundstück vorgesehen sind. Zudem ist die Festsetzung negativer Werte für Grundbesitz gesetzlich nicht zulässig (§ 195 Abs. 1 Satz 2 BewG).³⁸

³⁸ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 46 ff.

3. Auswirkungen auf die Wertermittlungsverfahren im BewG

Die durch das JStG 2022 bedingten **Veränderungen betreffen** das **Ertragswertverfahren** und das **Sachwertverfahren**, wohingegen das **Vergleichswertverfahren** sowie die Ermittlung des **Bodenrichtwerts** im Zusammenhang mit der Bewertung unbebauter Grundstücke **nicht betroffen** sind. Der gesetzliche **Änderungsumfang schließt** die Verfahren zur **Bewertung in Erbbaurechtsfällen** und in **Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden mit ein**, welche ebenfalls an die überarbeitete ImmoWertV vom 14. Juli 2021 angepasst wurden. Zudem behält der Steuerpflichtige weiterhin **uneingeschränkt die Möglichkeit**, für alle wirtschaftlichen Einheiten einen **geringeren gemeinen Wert** durch Gutachten oder stichtagsnahen Kaufpreis **nachzuweisen** (sog. Öffnungs- oder Escape-Klausel; siehe hierzu § 198 BewG; R B 198 ErbStR 2019).³⁹

Die **Verfahren zur Bewertung von bebauten Grundstücken** im Kontext der Grundbesitzbewertung sind in § 182 des BewG festgelegt. Abhängig vom Einzelfall können das Vergleichswertverfahren (entweder als Vergleichspreisverfahren oder Vergleichsfaktorverfahren; § 182 Abs. 2, § 183 BewG), das Ertragswertverfahren (§ 182 Abs. 3, §§ 184 bis 188 BewG) oder das Sachwertverfahren (§ 182 Abs. 4, §§ 189 bis 191 BewG) unter den jeweils beschriebenen Bedingungen angewendet werden. Folgende Darstellung zeigt dieses Schema auf:

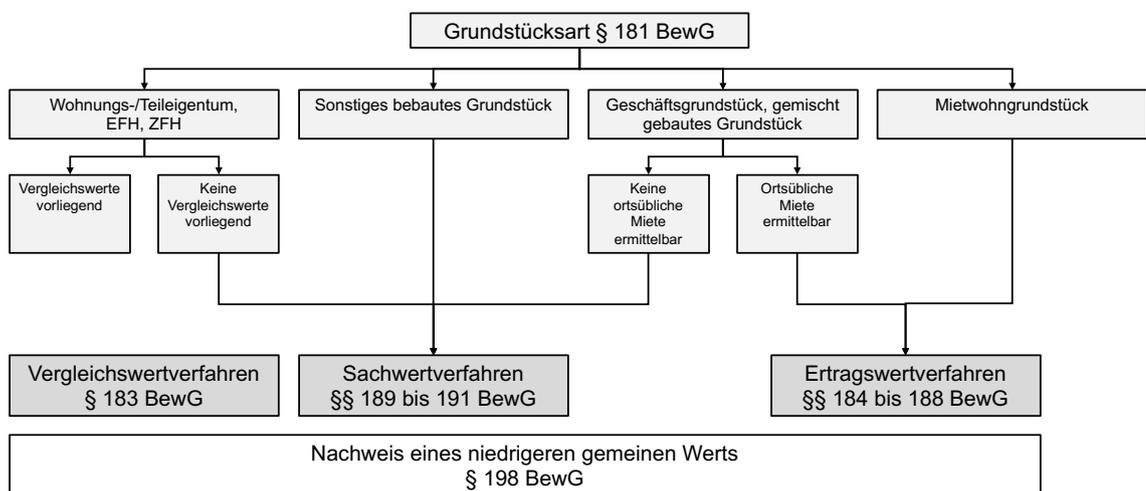


Abbildung 1: Überblick der Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke⁴⁰

³⁹ Vgl. Eisele (2023a), S. 255.

⁴⁰ Eigene Darstellung nach Bräutigam (2023), S. 374.

3.1. Bodenrichtwert (§ 179 BewG)

Bei der Bewertung **unbebauter Grundstücke** – also Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (§ 178 BewG) – findet der **Bodenrichtwert** nach § 179 BewG Anwendung (wie oben beschrieben, haben die Gesetzesänderungen des JStG 2022 hierauf jedoch keine Auswirkungen). Dieser Wert wird von den Gutachterausschüssen auf Grundlage von Kaufpreissammlungen gem. § 196 des BauGB ermittelt und an die zuständigen Finanzämter weitergegeben, wie in R B 179.1 Abs. 1 Satz 3 der Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) festgelegt. Zeitlich gesehen wird der zuletzt vor dem Besteuerungszeitpunkt ermittelte Wert herangezogen, entsprechend der Regelung in § 179 Satz 3 des BewG. Folgende Darstellung illustriert die Wertermittlung:

	Grundstücksfläche
x	Zuletzt festzustellender Bodenrichtwert (ggf. angepasster Bodenwert)
=	Bodenwert (=Grundbesitzwert)

Tabelle 2: Ermittlung des Bodenwerts⁴¹

Der Bodenrichtwert schließt den Wert der Außenanlagen ein, die auf dem unbebauten Grundstück vorhanden sind. Eine Anpassung des Bodenrichtwerts aufgrund individueller wertbeeinflussender Merkmale, wie etwa Altlasten oder Belastungen durch Lärm oder Staub, findet gem. R B 179.2 Abs. 8 der ErbStR nicht statt. Anpassungen des Bodenrichtwerts sind nach R B 179.2 Abs. 2 bis 5 der ErbStR insb. in folgenden Fällen erforderlich:

- **Differierende Geschossflächenzahl** des zu bewertenden Grundstücks im Vergleich zum Bodenrichtwertgrundstück.
- Festlegung von Umrechnungskoeffizienten durch die Gutachterausschüsse, die sich nach der **Größe des Grundstücks** richten.
- Berücksichtigung der **Grundstückstiefe** zur Bestimmung des Bodenrichtwerts.
- Existenz von **Frei- und Verkehrsflächen**, die nicht im Bodenrichtwert berücksichtigt sind.⁴²

⁴¹ Eigene Darstellung.

⁴² Vgl. Riepolt (2023), S. 53 f.

Falls für ein bestimmtes Grundstück kein spezifischer Bodenrichtwert festgelegt wurde, wird die Bewertung dieses unbebauten Grundstücks auf Basis ähnlicher Flächen durchgeführt (Vergleichswert gem. § 179 Satz 4 BewG). Allerdings sollte diese Situation ab 2022 kaum noch auftreten, da die Gutachterausschüsse im Rahmen der Grundsteuerreform verpflichtet wurden, zum Stichtag der Hauptfeststellung, also zum 01.01.2022, Bodenrichtwerte zu ermitteln, diese zu veröffentlichen und in digitaler Form an die Finanzämter weiterzuleiten (§ 247 Abs. 2 BewG).⁴³

3.2. Vergleichswertverfahren (§ 183 BewG)

Wie ebenfalls oben erwähnt, ist das Vergleichswertverfahren von den Gesetzesänderungen quasi nicht betroffen. Lediglich durch einen neu eingeführten Verweis in § 183 Abs. 2 Satz 3 BewG auf § 177 Abs. 2, 3 BewG wird der Zeitraum, für den Vergleichsfaktoren anzuwenden sind, von zwei auf drei Jahre verlängert.⁴⁴

Das Vergleichswertverfahren ist eines der drei gesetzlich vorgeschriebenen **Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke** gem. § 182 Abs. 1 des BewG. Es zeichnet sich dadurch aus, dass **Vergleichswerte**, die aus realen Verkaufsvorgängen abgeleitet sind, als besonders geeignet gelten, um den Marktwert zuverlässiger darzustellen als Werte, die durch typisierende Bewertungsverfahren oder durch Expertengutachten festgestellt werden.⁴⁵

Gem. § 183 BewG gibt es zwei Arten des Vergleichswertverfahrens: Das direkte Verfahren, das sich auf Vergleichskaufpreise stützt und das indirekte Verfahren, das Vergleichsfaktoren verwendet. Beide Methoden sind gesetzlich als gleichrangig anzusehen. Die Finanzverwaltung muss bei der Auswahl des Verfahrens fehlerfrei im Ermessen handeln, wobei sowohl die wertbeeinflussenden Merkmale des Bewertungsobjekts als auch verfahrensökonomische Aspekte berücksichtigt werden sollten. Das direkte Verfahren mit Vergleichskaufpreisen dürfte jedoch tendenziell einen Wert liefern, der näher am Verkehrswert liegt. Da hier das Prinzip der Bewertung zum gemeinen Wert (§ 177 Abs. 1 BewG) vorliegt, ist es sehr wahrscheinlich, dass bei diesem Verfahren der Ermessensspielraum gegen null tendiert.⁴⁶

⁴³ Vgl. ebd., S. 54.

⁴⁴ Vgl. Bräutigam (2022), S. 376.

⁴⁵ Vgl. Krause/Grootens (2012), S. 128 f.

⁴⁶ Vgl. Bock (2023), S. 1680 f.

Das Vergleichswertverfahren hat gem. § 182 Abs. 2 BewG **Vorrang vor anderen Bewertungsmethoden**, aber nur für die Bewertung von **Wohnungseigentum, Teileigentum** sowie **Ein- und Zweifamilienhäusern**. Voraussetzung ist, dass für diese Grundstückstypen **Vergleichswerte vorhanden sind**. Fehlen solche Vergleichswerte, sind diese Immobilientypen gem. § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG nach dem Sachwertverfahren (§§ 189 bis 191 BewG) zu bewerten. Der Vergleichswert nach § 183 BewG umfasst den Gebäude- und Bodenwert sowie den Wert der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen. Die Komponenten werden hierbei aber nicht einzeln erfasst und aufsummiert. Vielmehr handelt sich dabei um einen einheitlichen Grundstückswert, der das Grundstück in seiner Gesamtheit mit allen seinen Bestandteilen erfasst, sofern diese zur wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens gehören. Dieser Vergleichswert ist von Amts wegen festzustellen.⁴⁷

3.3. Ertragswertverfahren (§§ 184 – 188 BewG)

Das **Ertragswertverfahren** (§§ 184 bis 188 BewG) findet Anwendung auf **Geschäftsgrundstücke und Grundstücke mit gemischter Nutzung**, sofern für diese eine **marktübliche Miete** auf dem lokalen Grundstücksmarkt **feststellbar ist**. Diese übliche Miete kann auch durch ein Mietgutachten belegt werden, welches entweder von einem Sachverständigen oder dem zuständigen Gutachterausschuss erstellt werden muss (R B 186.5 Abs. 5 ErbStR 2019). Das Ertragswertverfahren kann nicht angewendet werden, wenn zwar eine tatsächliche Miete existiert, aber keine marktübliche Miete festgestellt werden kann. In solchen Fällen ist ein Vergleich nicht möglich, wie in R B 182 Abs. 3 Satz 3 ErbStR 2019 erläutert wird. Stattdessen findet das Sachwertverfahren Anwendung.⁴⁸

Die zugrundeliegende Systematik der Berechnung des Ertragswertverfahrens bleibt durch die Gesetzesänderungen bisweilen unberührt und stellt sich wie folgt dar:

⁴⁷ Vgl. ebd., S. 1680 f.

⁴⁸ Vgl. Eisele (2023a), S. 256 f.

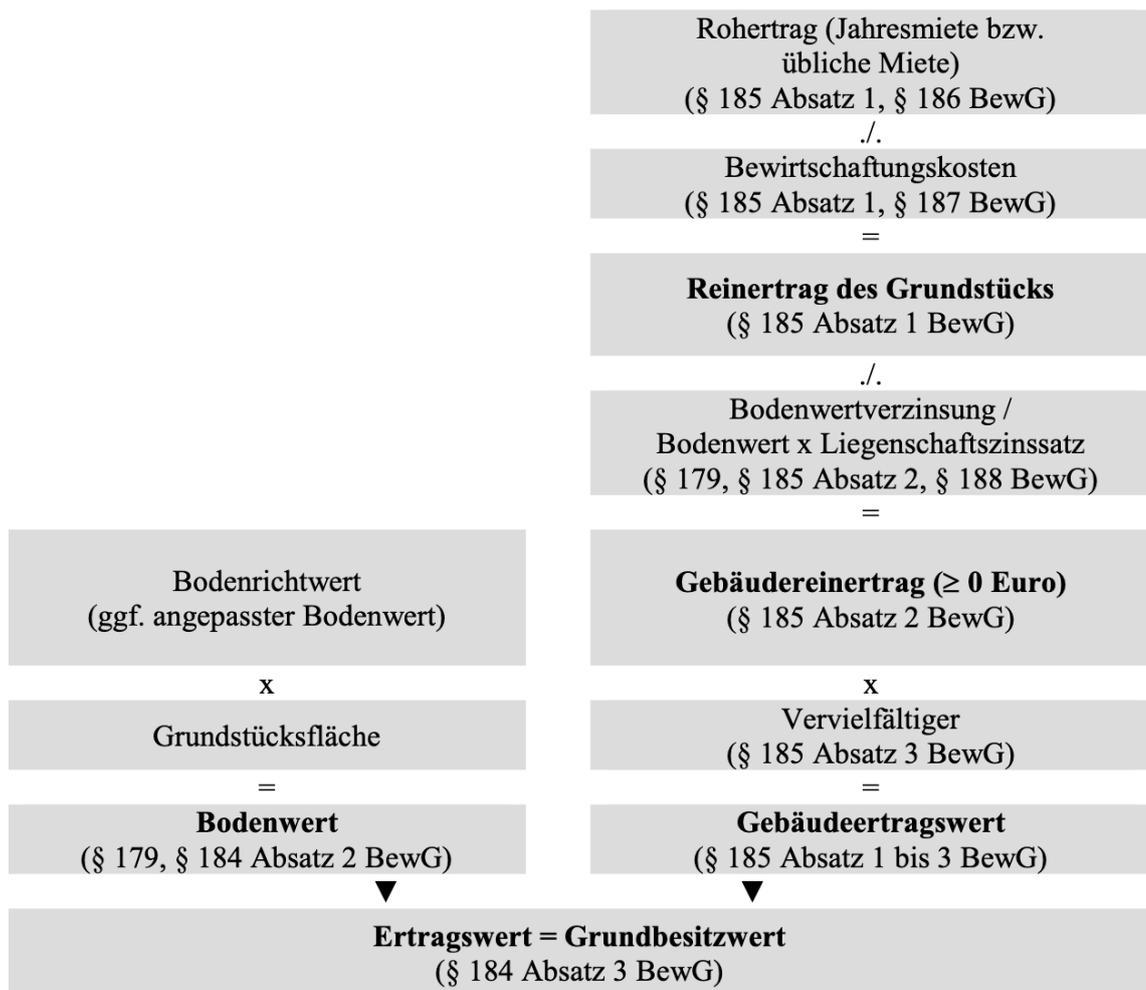


Abbildung 2: Schematischer Überblick über das Ertragswertverfahren⁴⁹

3.3.1. Wesentliche Änderungen im Ertragswertverfahren

Wesentliche Änderungen bei der praktischen Anwendung des Ertragswertverfahren betreffen die Behandlung der **Bewirtschaftungskosten** (§187 i.V.m. Anlage 23 BewG), die **Liegenschaftszinssätze** sowie die **Verlängerung der wirtschaftlichen GND für bestimmte Gebäudearten** (mit Wirkung auf die Ermittlung der RND).⁵⁰

3.3.2. Bodenwert

Die **Ermittlung des Bodenwerts** (§ 184 Abs. 2 BewG) erfolgt nach der Bewertung unbebauter Grundstücke (§ 179 BewG), ggf. gelten auch hier entsprechend zu beachtende Besonderheiten (siehe Kap. 3.1. Bodenrichtwert (§ 179 BewG).

⁴⁹ BMF (2023), Rz. 16.

⁵⁰ Vgl. Eisele (2023a), S. 258.

3.3.3. Gebäudeertragswert

3.3.3.1. Reinertrag des Grundstücks

Der **Reinertrag des Grundstücks** (§ 185 Abs. 1 BewG) ergibt sich aus dem **Rohertrag** (§ 186 BewG) abzgl. **Bewirtschaftungskosten** (§ 187 BewG).

	Rohertrag
./.	Bewirtschaftungskosten
=	Reinertrag des Grundstücks

Tabelle 3: Ermittlung des Reinertrags des Grundstücks⁵¹

Folgendes muss bei der **Ermittlung des Rohertrags** beachtet werden:

- Der Rohertrag basiert auf dem am Bewertungsstichtag für zwölf Monate vertraglich vereinbarten Entgelt (Sollmiete). Hierbei dürfen umlagefähige Betriebskosten nicht berücksichtigt werden (§ 186 Abs. 1 BewG).
- Bei Fällen wie Leerstand, unentgeltlicher Überlassung, Eigennutzung oder wenn die vereinbarte Miete mehr als 20 % von der ortsüblichen Miete abweicht, muss die ortsübliche Miete angesetzt werden (§ 186 Abs. 2 BewG).
- Bei Grundstücken mit gemischter Nutzung oder Geschäftsgrundstücken ist sorgfältig zu prüfen, ob für alle unabhängigen Gebäude oder Gebäudeteile auf dem Grundstück eine ortsübliche Miete feststellbar ist. Sollte dies nicht möglich sein, muss die gesamte wirtschaftliche Einheit nach dem Sachwertverfahren bewertet werden (R B 182 Abs. 5 ErbStR).⁵²

Bewirtschaftungskosten

Bewirtschaftungskosten umfassen die regelmäßigen Ausgaben, die für eine sachgemäße Bewirtschaftung und erlaubte Nutzung anfallen und die nicht durch Umlagen oder andere Kostenübernahmen abgedeckt werden. Zu diesen Kosten zählen Verwaltungskosten, Instandhaltungskosten, das Risiko von Mietausfällen sowie die Betriebskosten i.S. des § 556 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB).⁵³

⁵¹ Eigene Darstellung.

⁵² Vgl. Lehmann (2023), S. 560.

⁵³ Vgl. Eisele (2023a), S. 258 f.

Zukünftig sind veröffentlichte Erfahrungssätze der Gutachterausschüsse nicht mehr relevant und die bisherige, vergleichsweise einfache, Ersatzregelung in Anlage 23 des BewG wird neu formuliert. Vormalig wurden die pauschalen Bewirtschaftungskosten als prozentualer Anteil der Jahresmiete berechnet, beispielsweise 21 bis 27% für ein Mietwohngrundstück, abhängig von der RND. Die überarbeitete Fassung der Anlage 23 des BewG folgt nun eher der Struktur der Anlage 3 der ImmoWertV und zeigt eine deutlich höhere Komplexität als die vorherige Regelung, da sie die Berechnung auf Basis verschiedener Bezugspunkte erfordert.⁵⁴ Demzufolge wird die allumfassende Anwendbarkeit der von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze gefestigt, weil zu deren Herleitung zumeist auch auf die Bewirtschaftungskosten gem. Anlage 3 zur ImmoWertV zurückgegriffen wird (vgl. § 12 Abs. 5 ImmoWertV).⁵⁵

Die Verwaltungskosten und Instandhaltungskosten für die Nutzung von Wohnimmobilien sind jährlich anzupassen. Diese Anpassung basiert auf den Basiswerten in der Anlage 23 des BewG und orientiert sich am prozentualen Unterschied des vom Statistischen Bundesamt ermittelten Verbraucherpreisindex für Deutschland. Dabei wird der Index für den Monat Oktober 2001 mit dem des Oktobers des Vorjahres zum Zeitpunkt der Festlegung des Liegenschaftszinssatzes verglichen und entsprechend erhöht oder verringert. Diese periodische Anpassung muss ebenfalls für die in Anlage 23 des BewG aufgeführten Angaben erfolgen. Das BMF ist in diesem Kontext damit beauftragt, den jeweils relevanten, maßgeblichen Verbraucherpreisindex, wie vom Statistischen Bundesamt ermittelt, im BStBI zu veröffentlichen (§ 187 Abs. 3 Satz 4 BewG). Dieses Vorgehen gleicht dem für Baupreisindizes nach § 190 Abs. 2 BewG. Dabei wird eine Unterscheidung zwischen Bewirtschaftungskosten für Wohnzwecke und solchen für gewerbliche Zwecke getroffen. Weiter wird in Kategorien wie Verwaltungskosten, Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnis unterteilt.

Die Berechnung der Verwaltungskosten für Wohnungen, Garagen und ähnliche Einstellplätze, die für Wohnzwecke genutzt werden, erfolgt nach der Anzahl dieser Einheiten und den in Anlage 23 BewG für Wohnnutzung festgelegten, zum Bewertungsstichtag indizierten Einzelsätzen (Rz. 35 Satz 1 AEBew JStG 2022). Für Räumlichkeiten, die nicht die Kriterien für Wohnungen erfüllen (siehe hierzu § 181 Abs. 9 BewG und Rz. 10 AEBew JStG 2022), sowie für alle anderen Räumlichkeiten, die zu anderen als Wohnzwecken genutzt werden, sind 3 % des jährlichen Rohertrags dieser Räume als Verwaltungskosten anzusetzen. Dieser Rohertrag muss separat ermittelt werden.

⁵⁴ Vgl. Bräutigam (2022), S. 376.

⁵⁵ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 313.

Bei Wohnnutzung richten sich die Instandhaltungskosten nach den in Anlage 23 des BewG aufgeführten und zum Bewertungsstichtag indizierten Einzelansätzen pro Quadratmeter Wohnfläche sowie pro Garage oder ähnlichem Einstellplatz. Für Räumlichkeiten, die nicht zu Wohnzwecken genutzt werden, werden die Instandhaltungskosten pro Quadratmeter Nutzfläche grundsätzlich nach den für Wohnflächen gültigen und indizierten Basiswerten berechnet. Für bestimmte Gebäudearten, nämlich Verbrauchermärkte, Kauf- und Warenhäuser, Autohäuser ohne Werkstatt (Gebäudeart 13), Betriebs- und Werkstätten, industrielle Produktionsgebäude, Lagergebäude (Gebäudearten 15 bis 16) sowie Reithallen und ehemalige landwirtschaftliche Mehrzweckhallen oder Scheunen (Gebäudeart 18) gem. Anlage 24 Teil II. zum BewG, ist nur ein anteiliger Ansatz der für Wohnflächen geltenden und indizierten Basiswerte als Instandhaltungskosten je Quadratmeter Nutzfläche anzusetzen (Rz. 36 Satz 3 AEBew JStG 2022). Für Garagen und ähnliche Einrichtungen, die im Zusammenhang mit der Nichtwohnnutzung stehen, sind die Instandhaltungskosten gem. den für Wohnnutzung indizierten Einzelansätzen je Garage oder ähnlichem Einstellplatz anzusetzen. Bei Gebäuden, die unterschiedlich genutzt werden, müssen die Instandhaltungskosten für jede Art der Nutzung separat ermittelt werden. (Rz. 36 Satz 4 und 5 AEBew JStG 2022).

Bewirtschaftungskosten für I. Wohnnutzung	Bewirtschaftungskosten für II. Gewerbliche Nutzung
<p>1. Verwaltungskosten (Basiswerte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Jährlich je Wohnung 230 € ➤ Jährlich je Garage o.ä. Einstellplatz 30 € <p>2. Instandhaltungskosten (Basiswerte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Jährlich je m² Wohnfläche 9 € ➤ Jährlich je Garage o.ä. Einstellplatz 68 € <p>3. Mietausfallwagnis</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 2% des jährlichen Rohertrags 	<p>1. Verwaltungskosten (Basiswerte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 3% des jährlichen Rohertrags <p>2. Instandhaltungskosten (Basiswerte)</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Jährlich je m² Nutzfläche nach Gebäudearten aus Anlage 24, Teil II. zum BewG <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gebäudeart 13 50% ➤ Gebäudearten 15,16 und 18 30% ➤ Alle anderen Gebäudearten 100% der Instandhaltungskosten je m² Wohnfläche gem. Nr. I.2 <p>3. Mietausfallwagnis</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 4% des jährlichen Rohertrags

Abbildung 3: Systematik der Bewirtschaftungskosten⁵⁶

⁵⁶ Eigene Darstellung nach Lehmann (2023), S. 560.

3.3.3.2. Gebäudereinertrag

Der **Gebäudereinertrag** wird berechnet, indem man den **Reinertrag des Grundstücks** gem. § 185 Abs. 1 BewG nimmt und davon die **Verzinsung des Bodenwerts** nach § 185 Abs. 2 BewG **abzieht**.

	Reinertrag des Grundstücks
./.	Bodenwertverzinsung
=	Gebäudereinertrag

Tabelle 4: Ermittlung des Gebäudereinertrags⁵⁷

Für die **Berechnung der Bodenwertverzinsung** ist der **Liegenschaftszinssatz** laut § 188 BewG anzuwenden und erfolgt nach § 185 Abs. 2 Satz 3 BewG ausschließlich auf die Grundstücksfläche, welche einer dem Gebäude angemessenen Nutzung entspricht (R B 185.1 Abs. 3 ErbStR). Eine nicht zu berücksichtigende Teilfläche bei der Bodenwertverzinsung wirkt sich nicht auf die Ermittlung des Bodenwerts gem. § 184 Abs. 2 BewG aus.⁵⁸

	Bodenwert
x	Liegenschaftszinssatz
=	Bodenwertverzinsung

Tabelle 5: Ermittlung der Bodenwertverzinsung⁵⁹

Liegenschaftszinssätze

Mit dem JStG 2022 wurde die Definition des Liegenschaftszinssatzes in § 188 Abs. 1 BewG an die in § 21 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV angepasst. Laut dieser Definition sind Liegenschaftszinssätze die durchschnittlichen marktüblichen Kapitalisierungszinssätze, die zur Verzinsung der Verkehrswerte von Grundstücken je nach ihrer Art verwendet werden. Sie reflektieren die allgemein vom Grundstücksmarkt erwarteten zukünftigen Entwicklungen, insb. in Bezug auf Ertrags- und Wertverhältnisse sowie steuerliche Rahmenbedingungen. Das JStG 2022 präziserte zudem die Anwendungsbedingungen für die von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze und passte diese

⁵⁷ Eigene Darstellung.

⁵⁸ Vgl. Lehmann (2023), S. 561.

⁵⁹ Eigene Darstellung.

an das aktuelle Marktniveau an. Demnach ist der angemessene und nutzungstypische Liegenschaftszinssatz nach der Art des Grundstücks i.S. des § 181 BewG sowie nach der Lage auf dem Grundstücksmarkt zu bestimmen. Dabei soll **vorrangig auf den von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte ermittelten und veröffentlichten Liegenschaftszinssatz** für die jeweilige Grundstücksart zurückgegriffen werden.⁶⁰ Die nach dem JStG 2022 reduzierten **typisierten Liegenschaftszinssätze** (§ 188 Abs. 2 Satz 2 BewG; siehe Tabelle 6 unten) werden nur hilfsweise bzw. **nachrangig** nach § 177 Abs. 2 und 3 BewG angewendet, sofern der örtliche Gutachterausschuss keine angemessenen Liegenschaftszinssätze erhoben und veröffentlicht hat.⁶¹ Die folgende Tabelle zeigt die Anpassungen bei den typisierten Liegenschaftszinssätzen:

Grundstücksart	Ab 01.01.2023	Bis 31.12.2022
Mietwohngrundstücke	3,5%	5,0%
Gemischt genutzte Grundstücke gewerblicher Anteil ≤ 50 %	4,5%	5,5%
Gemischt genutzte Grundstücke gewerblicher Anteil > 50 %	5,0%	6,0%
Geschäftsgrundstücke	6,0%	6,5%

Tabelle 6: Angepasste typisierte Liegenschaftszinssätze⁶²

3.3.3.3. Ermittlung des Gebäudeertragswerts

Der Gebäudeertragswert ergibt sich durch die Kapitalisierung des **Gebäudereinertrags** (§ 185 Abs. 2 BewG) mit dem sich **aus Anlage 21 des BewG** ergebenden **Vervielfältiger** (§ 185 Abs. 3 Satz 1 BewG).

	Gebäudereinertrag
x	Vervielfältiger
=	Gebäudeertragswert

Tabelle 7: Ermittlung des Gebäudeertragswerts⁶³

⁶⁰ Vgl. Eisele (2023a), S. 259 f.

⁶¹ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 313.

⁶² Eigene Darstellung nach §188 BewG a. F. und §188 BewG n. F.

⁶³ Eigene Darstellung.

Laut § 185 Abs. 3 Satz 2 des BewG hängt der **Vervielfältiger** vom **Liegenschaftszinssatz** (nach § 188 BewG) und von der **RND** des Gebäudes ab. Eine Reduktion der typisierten Liegenschaftszinssätze beeinflusst daher auch den Vervielfältiger. Wenn der Liegenschaftszinssatz sinkt, steigt der Vervielfältiger. Dies führt dazu, dass der berechnete Grundstückswert insgesamt höher ausfällt. Der Vervielfältiger spielt somit eine wichtige Rolle bei der Bewertung von Immobilien, indem er die aktuellen Marktbedingungen, repräsentiert durch den Liegenschaftszinssatz, und die zu erwartende Nutzungsdauer des Gebäudes in die Bewertung einbeziehen soll.⁶⁴

Restnutzungsdauer

Die **RND** eines Gebäudes wird nach § 185 Abs. 3 Satz 3 BewG ermittelt. Sie basiert auf dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen **GND** des Gebäudes, die in Anlage 22 zum BewG festgelegt ist, und dessen **Alter am Bewertungsstichtag**. Diese Methode zur Berechnung der RND berücksichtigt, wie lange ein Gebäude voraussichtlich noch wirtschaftlich nutzbar sein wird.

Mit dem JStG 2022 gab es **wichtige Änderungen in der Anlage 22**, insb. in Bezug auf die GND von Immobilien. Die GND für bestimmte Immobilienarten wurde angehoben: Für **Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke/Mehrfamilienhäuser, Wohnungseigentum und gemischt genutzte Grundstücke** (Wohnhäuser mit Mischnutzung) wurde die **GND von 70 auf 80 Jahre erhöht**. Diese Verlängerung der GND führt letztendlich zu **höheren Grundstückswerten**, da eine längere Nutzungsdauer die RND des Gebäudes und damit auch den Ertragswert des Grundstücks erhöht.⁶⁵

Bzgl. der **Ermittlung des Gebäudealters** am Bewertungsstichtag hat das JStG 2022 ebenfalls eine Änderung mit sich gebracht. Was zuvor in der R B 185.3 Abs. 1 Satz 2 ErbStR als Vereinfachungsregelung galt, wurde nun direkt in das Gesetz aufgenommen. Gem. § 185 Abs. 3 Satz 4 BewG wird das Alter eines Gebäudes am Bewertungsstichtag nun dadurch bestimmt, dass man das **Jahr der Bezugsfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags abzieht**.⁶⁶

Zusätzlich wurden Regelungen konkretisiert, die die Auswirkungen von nach der Bezugsfertigkeit eingetretenen Veränderungen am Gebäude betreffen. Diese Konkretisierungen sollen helfen, die Bewertung von Immobilien noch genauer und marktgerechter

⁶⁴ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 41.

⁶⁵ Vgl. Lehmann (2023), S. 562.

⁶⁶ Vgl. ebd., S. 562.

zu gestalten. Wenn nach der Bezugsfertigkeit eines Gebäudes wesentliche Veränderungen eingetreten sind, die die RND des Gebäudes verlängern, muss gem. § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG auch von einer entsprechend verlängerten RND ausgegangen werden. Der Begriff „wesentlich“ ist zwar gesetzlich nicht definiert, doch laut Gesetzesbegründung und Tabelle 1 in Rz. 21 AEBew des JStG 2022 fallen insb. umfassende Modernisierungsmaßnahmen darunter, vor allem wenn sie nach dem Modell der Anlage 2 zur ImmoWertV einen überwiegenden oder umfassenden Modernisierungsgrad erreichen. Solche Modernisierungen, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Bewertungsstichtag erfolgten, sollen regelmäßig daraufhin überprüft werden, ob sie zu einer Verlängerung der RND führen. Die neue RND kann dann auf Basis eines „Punktesystems“ für wesentliche Modernisierungsmaßnahmen entsprechend berechnet werden.⁶⁷

Modernisierungselemente	Punkte
Dacherneuerung inklusive Verbesserung der Wärmedämmung	4
Modernisierung der Fenster und Außentüren	2
Modernisierung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2
Modernisierung der Heizungsanlage	2
Wärmedämmung der Außenwände	4
Modernisierung von Bädern	2
Modernisierung des Innenausbau, z.B. Decken, Fußböden, Treppen	2
wesentliche Verbesserung der Grundrissgestaltung	2

Tabelle 8: Punktesystem Modernisierung⁶⁸

Nach den Regelungen in R B 185 Abs. 4 ErbStR 2019 wird eine **überwiegende Modernisierung** bei Erreichen von **14 bis 16 Punkten** angenommen, während eine **umfassende Modernisierung ab 18 Punkten** beginnt. Im Gegensatz dazu sieht das Modell der ImmoWertV eine überwiegende Modernisierung bereits ab 11 Punkten vor. Entsprechend der Intention des Gesetzgebers sollen **ab dem 1. Januar 2023** schon **11 Modernisierungspunkte** eine **verlängerte RND** begründen. Laut R B 185.3 Abs. 4 Satz 1 der ErbStR 2019 werden Maßnahmen einbezogen, die innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Bewertungsstichtag durchgeführt wurden, während das Modell der ImmoWertV die letzten 20 Jahre vor dem Bewertungsstichtag berücksichtigt. Eine Verkürzung der RND wird nur noch bei einer bestehenden Abbruchverpflichtung in Betracht gezogen. Diesbezüglich wurde R B 185.3 Abs. 5 der ErbStR 2019 ins BewG übernommen. Bei einer

⁶⁷ Vgl. ebd., S. 562.

⁶⁸ Eigene Darstellung nach BMF (2023), Rz. 21, Tabelle 1.

bestehenden Abbruchverpflichtung ist die RND auf den **Unterschiedsbetrag** zwischen der **tatsächlichen GND** und dem **Alter des Gebäudes** am Bewertungsstichtag zu begrenzen. In solchen Fällen kann die Mindest-RND unterschritten werden, wie in § 185 Abs. 3 Satz 7 BewG festgelegt. Gem. § 185 Abs. 3 Satz 6 BewG (abgesehen von der Ausnahme in Satz 7, die eine bestehende Abbruchverpflichtung betrifft), muss bei einem **noch nutzbaren Gebäude** eine **Mindest-RND** berücksichtigt werden. Diese Mindest-RND beträgt mind. 30 % der GND des Gebäudes. Diese Regelung stellt sicher, dass bei der Bewertung eines Gebäudes eine realistische Einschätzung seiner verbleibenden Nutzbarkeit erfolgt, indem ein angemessener Mindestwert für die RND festgelegt wird.⁶⁹

3.3.4. Ertragswert

Der **Ertragswert** (oder auch Grundbesitzwert) gem. § 184 Abs. 3 BewG ist die Summe aus **Bodenwert** und **Gebäudeertragswert**.

	Bodenwert
+	Gebäudeertragswert
=	Ertragswert (Grundbesitzwert)

Tabelle 9: Ermittlung des Ertragswerts⁷⁰

Nach wie vor ist gem. § 184 Abs. 3 Satz 2 BewG der Bodenwert als Mindestwert anzusetzen, falls der ermittelte Gebäudereinertrag null oder negativ ist. Es erfolgt keine separate Bewertung baulicher Außenanlagen und anderer Anlagen. Der Wert dieser Anlagen ist gem. § 184 Abs. 4 BewG im Ertragswert, der nach § 184 Abs. 1 bis 3 BewG berechnet wird, enthalten.⁷¹

3.3.5. Modellrechnungen im Ertragswertverfahren

Die nachfolgenden Modellrechnungen dienen der Illustration der Auswirkungen der Gesetzesänderung durch das JStG 2022 auf die Bewertung von Grundbesitz im Ertragswertverfahren.

⁶⁹ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 42.

⁷⁰ Eigene Darstellung.

⁷¹ Vgl. Lehmann (2023), S. 562.

3.3.5.1. Rechenbeispiel 1 Ertragswertverfahren

3-geschossiges Verwaltungsgebäude, Alter 31 Jahre, ausschließlich gewerblich genutzt, komplett vermietet (Nutzfläche 1.050 m²), monatliche Miete 12 €/m² (zzgl. 2 €/m² Nebenkosten), Grundstücksfläche 800 m², Bodenrichtwert 350 €/m².

(Der zuständige Gutachterausschuss hat keine selbstermittelten Bewirtschaftungskosten und keine Liegenschaftszinssätze in dem örtlichen Grundstücksmarktbericht veröffentlicht, Steuerklasse I; der Freibetrag i. H. v. 400.000 € gilt als bereits verbraucht)

Erbschaft/Schenkung in 2022			
		monatliche Miete	12 €/m ²
		x	12
		x Nutzfläche	1.050 m ²
		= Rohertrag	151.200 €
		J. Bewirtschaftungskosten	33.264 €
		<i>ND (lt. Anlage 22 a.F.) = 60 Jahre</i>	
		<i>RND = 29 Jahre</i>	
		<i>Bewirtschaftungskosten (lt. Anlage 23 a.F.) = 22%</i>	
		= Reinertrag des Grundstücks	117.936 €
Bodenrichtwert	350 €/m ²		
x Grundstücksfläche	800 m ²		
= Bodenwert	280.000 €		
x Liegenschaftszinssatz	6,5%		
= Bodenwertverzinsung	18.200 €		
Reinertrag des Grundstücks	117.936 €		
J. Bodenwertverzinsung	18.200 €		
= Gebäudeertrag	99.736 €		
x Vervielfältiger (lt. Anlage 21)	12,91		
	<i>RND 29 Jahre</i>		
	<i>Liegenschaftszinssatz 6,5%</i>		
= Gebäudeertragswert	1.287.592 €		
+ Bodenwert	280.000 €		
= Ertragswert / Immobilienwert			
= steuerpflichtiger Erwerb	1.567.592 €		
x Steuersatz (Kl. 1)	19%		
= Erbschaft-/Schenkungsteuer	297.842 €		
		monatliche Miete	12 €/m ²
		x	12
		x Nutzfläche	1.050 m ²
		= Rohertrag	151.200 €
		J. Bewirtschaftungskosten	20.034 €
		<i>Verwaltungskosten (3% des jährlichen Rohertrags) = 4.536 €</i>	
		<i>Instandhaltungskosten (1.050 m² x 9 €) = 9.450 €</i>	
		<i>Metausfallwagnis (4% des jährlichen Rohertrags) = 6.048 €</i>	
		= Reinertrag des Grundstücks	131.166 €
Bodenrichtwert	350 €/m ²		
x Grundstücksfläche	800 m ²		
= Bodenwert	280.000 €		
x Liegenschaftszinssatz	6,0%		
= Bodenwertverzinsung	16.800 €		
Reinertrag des Grundstücks	131.166 €		
J. Bodenwertverzinsung	16.800 €		
= Gebäudeertrag	114.366 €		
x Vervielfältiger (lt. Anlage 21)	13,59		
	<i>RND 29 Jahre</i>		
	<i>Liegenschaftszinssatz 6,0%</i>		
= Gebäudeertragswert	1.554.234 €		
+ Bodenwert	280.000 €		
= Ertragswert / Immobilienwert			
= steuerpflichtiger Erwerb	1.834.234 €		
x Steuersatz (Kl. 1)	19%		
= Erbschaft-/Schenkungsteuer	348.504 €		

Tabelle 10: Modellrechnung 1 Ertragswertverfahren⁷²

⁷² Eigene Darstellung angelehnt an das Rechenbeispiel von Riepolt (2023), S. 60 ff.

3.3.5.2. Rechenbeispiel 2 Ertragswertverfahren

Mehrfamilienhaus mit fünf Wohnungen, Alter 24 Jahre, ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt, komplett vermietet (Gesamtwohnfläche von 360 m²), zwei Garagen vorhanden, monatliche Miete 8 €/m², Grundstücksfläche 950 m², Bodenrichtwert 250 €/m².

(Der zuständige Gutachterausschuss hat keine selbstermittelten Bewirtschaftungskosten und keine Liegenschaftszinssätze in dem örtlichen Grundstücksmarktbericht veröffentlicht, Steuerklasse I; der Freibetrag i. H. v. 400.000 € gilt als bereits verbraucht)

Erbschaft/Schenkung in 2022				
			monatliche Miete	8 €/m ²
			x	12
			x	Nutzfläche
			=	360 m ²
			=	Rohertrag
				34.560 €
			/.	Bewirtschaftungskosten
				7.949 €
				<i>ND (lt. Anlage 22 a.F.) = 70 Jahre</i>
				<i>RND = 46 Jahre</i>
				<i>Bewirtschaftungskosten (lt. Anlage 23 a.F.) = 23%</i>
			=	Reinertrag des Grundstücks
				26.611 €
			Reinertrag des Grundstücks	26.611 €
			/.	Bodenwertverzinsung
				11.875 €
			=	Gebäudeertrag
				14.736 €
			x	Vervielfältiger (lt. Anlage 21)
				RND 46 Jahre
				Liegenschaftszinssatz 5,0%
			=	Gebäudeertragswert
				263.483 €
			+	Bodenwert
				237.500 €
			=	Ertragswert / Immobilienwert
				steuerpflichtiger Erwerb
				500.983 €
			x	Steuersatz (Kl. 1)
				15%
			=	Erbschaft-/Schenkungsteuer
				75.147 €
Erbschaft/Schenkung in 2023				
			monatliche Miete	8 €/m ²
			x	12
			x	Nutzfläche
			=	360 m ²
			=	Rohertrag
				34.560 €
			/.	Bewirtschaftungskosten
				7.565 €
				<i>Verwaltungskosten</i>
				<i>230 € (je Wohnung) x 122,2/81,6 (Indizierung) x 5 (Anz. Wohnungen) = 1.720 €</i>
				<i>30 € (je Garage/Einstellplatz) x 122,2/81,6 (Indizierung) x 2 (Anz. Garagen) = 90 €</i>
				<i>Instandhaltungskosten</i>
				<i>9 € (je m² Wohnfläche) x 122,2/81,6 (Indizierung) x 360 m² = 4.860 €</i>
				<i>68 € (je Garage/Einstellplatz) x 122,2/81,6 (Indizierung) x 2 (Anz. Garagen) = 204 €</i>
				<i>Mietausfallwagnis</i>
				<i>2% x 34.560 € (jährlicher Rohertrag) = 691 €</i>
			=	Reinertrag des Grundstücks
				26.995 €
			Reinertrag des Grundstücks	26.995 €
			/.	Bodenwertverzinsung
				8.313 €
			=	Gebäudeertrag
				18.683 €
			x	Vervielfältiger (lt. Anlage 21)
				RND 56 Jahre
				Liegenschaftszinssatz 3,5%
			=	Gebäudeertragswert
				456.040 €
			+	Bodenwert
				237.500 €
			=	Ertragswert / Immobilienwert
				steuerpflichtiger Erwerb
				693.540 €
			x	Steuersatz (Kl. 1)
				19%
			=	Erbschaft-/Schenkungsteuer
				131.773 €

Tabelle 11: Modellrechnung 2 Ertragswertverfahren⁷³

⁷³ Eigene Darstellung angelehnt an das Rechenbeispiel von Schulz/Kratzsch (2023), S. 256.

3.3.5.3. Auswertung Rechenbeispiele Ertragswertverfahren

In den Rechenbeispielen wird deutlich, dass die erhöhten Immobilienwerte insb. aus den **abziehbaren Bewirtschaftungskosten** und den **neuen gesetzlichen Liegenschaftszinssätzen** resultieren. Außerdem **erhöht sich die GND für gewisse Gebäudearten** aus der Anlage 22 zum BewG **von 70 auf 80 Jahre**, was im zweiten Beispiel zum Tragen kommt. Die neuen Liegenschaftszinssätze führen zu einer **reduzierten abzugsfähigen Bodenwertverzinsung**. Infolgedessen ergibt sich ein **gesteigerter Gebäudereinertrag** sowie ein **erhöhter Vervielfältiger** gem. Anlage 21 BewG, der mit dem gesteigerten Gebäudereinertrag multipliziert werden muss. Die entsprechenden Auswirkungen der Änderungen werden in den Beispielfällen sehr deutlich. So steigt der Immobilienwert im ersten Beispiel um 17% und im zweiten Beispiel sogar um über 38%.

Hierbei ist allerdings zu beachten, dass es sich um Einzelbeispiele handelt und man deshalb **nicht pauschal** auf vergleichbare Erhöhungen der Immobilienwerte schließen kann. Es ist stattdessen erforderlich, die spezifischen Folgen der neuen Regelungen immer im Kontext des **einzelnen Falls** zu betrachten. Jedoch kann allgemein gesagt werden, dass besagte Neuregelungen **generell zu einem Anstieg** der Grundbesitzwerte im Ertragswertverfahren führen, was i.d.R. auch in eine **höhere Belastung durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer** führt.

3.4. Sachwertverfahren (§§ 189 – 191 BewG)

Das Sachwertverfahren, geregelt in den §§ 189 bis 191 des BewG, wird zur Bewertung **sonstiger bebauter Grundstücke** herangezogen. Es dient zudem als **Auffangverfahren** für die Bewertung von **Wohnungseigentum, Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäusern**, falls das Vergleichswertverfahren aufgrund fehlender Vergleichspreise oder -faktoren nicht anwendbar ist. Weiterhin findet das Sachwertverfahren Anwendung bei **Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken**, für die keine übliche Miete auf dem lokalen Grundstücksmarkt feststellbar ist (R B 182 Abs. 4 ErbStR 2019).

Entsprechend Rz. 42 Satz 1 AEBew JStG 2022 ist beim Sachwertverfahren der **Gebäudesachwert separat vom Bodenwert** zu bestimmen, dabei erfolgt die Bemessung auf Basis durchschnittlicher Herstellungskosten (HK). Der **Bodenwert** wird **analog zu unbebauten Grundstücken** gem. § 179 BewG bestimmt, wobei auf Bodenrichtwerte gem. § 196 BauGB zurückgegriffen wird (siehe Kap. 3.1. Bodenrichtwert (§ 179 BewG)). Die **Addition von Gebäudesachwert und Bodenwert** ergibt den **vorläufigen Sachwert**. Dieser wird zur Angleichung an den gemeinen Wert mit einer **Wertzahl** gem. § 191

BewG **multipliziert**. Der Wert der sonstigen baulichen **Anlagen** (insb. Außenanlagen) und sonstigen Anlagen (z.B. gärtnerische Anpflanzungen) ist **grundsätzlich im Gebäude- und Bodenwert enthalten** (§ 189 Abs. 4 Satz 1 BewG). Hier der schematische Überblick über das Sachwertverfahren im Regelfall (ohne besonders werthaltige Außenanlagen und sonstige Anlagen):

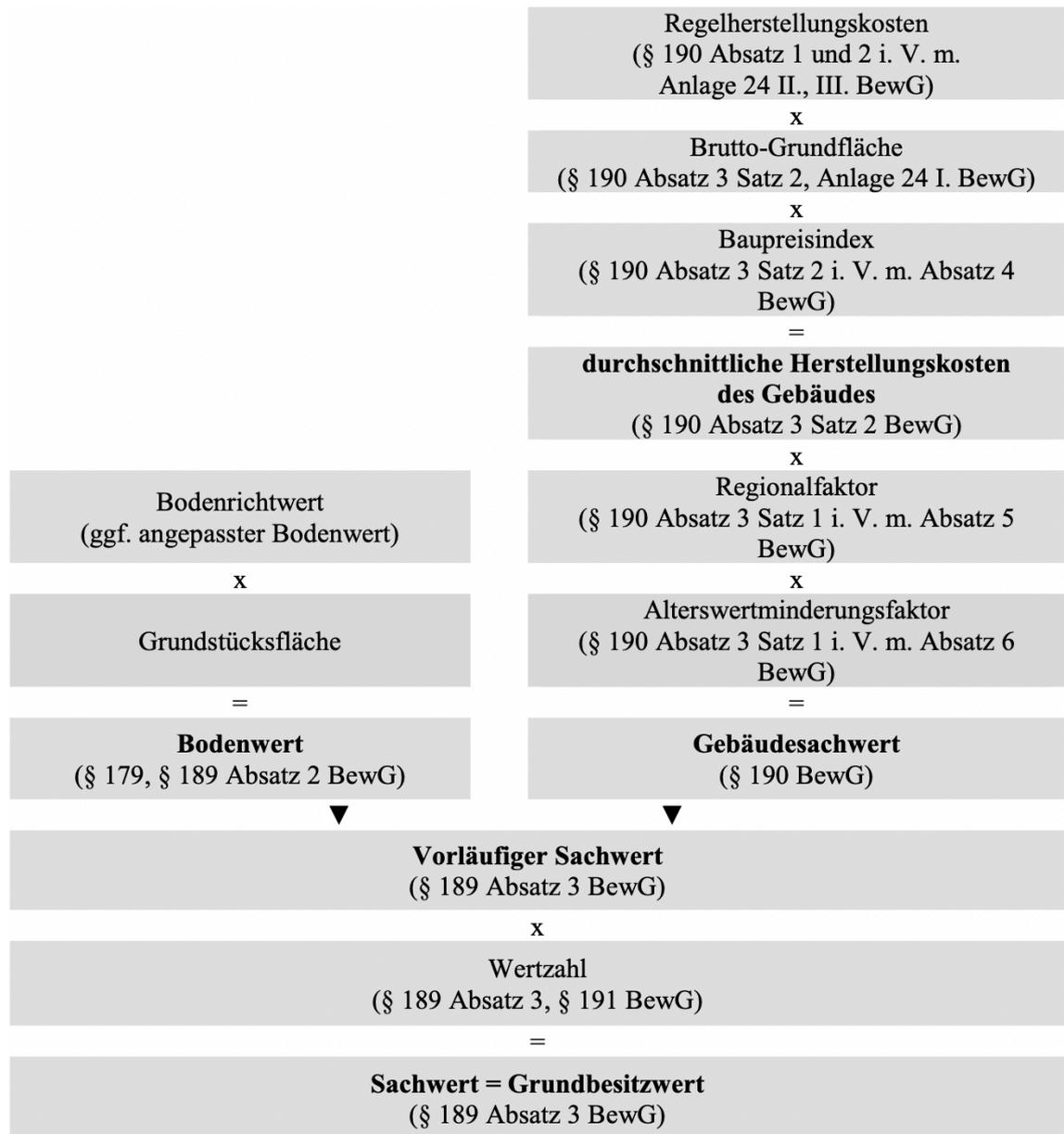


Abbildung 4: Schematischer Überblick über das Sachwertverfahren⁷⁴

⁷⁴ BMF (2023), Rz. 43.

3.4.1. Wesentliche Änderungen im Sachwertverfahren

Beim Sachwertverfahren, das als einziges Verfahren eine **Veränderung der Berechnungsmethodik** erfahren hat, wurde gem. § 190 Abs. 1, 5 BewG ein **Regionalfaktor eingeführt**. Einfach ausgedrückt ergänzt dieser Faktor die bestehenden Berechnungselemente wie die NHK laut Anlage 24 BewG, den Baupreisindex und den Faktor für Alterswertminderung. Der Hintergrund dieser Änderung ist, dass der bisher bundesweit einheitliche Baupreisindex keine regionalen Besonderheiten berücksichtigte. Im Normalfall werden die Regionalfaktoren der Gutachterausschüsse verwendet. Wenn diese nicht vorliegen, gilt ein standardmäßiger Regionalfaktor von 1,0 (§ 190 Abs. 5 Satz 2 BewG). Auch bei den **Wertzahlen** wird dem Prinzip gefolgt, dass primär die Sachwertfaktoren der Gutachterausschüsse Anwendung finden. Die gesetzlichen Regelungen der Anlage 25 BewG wurden ebenfalls den **veränderten Marktbedingungen angepasst**, was je nach Bodenrichtwert zu teilweise erheblichen Anpassungen führt.⁷⁵ Weiter sind nun gem. Rz. 42 Satz 5 AEBew JStG 2022 i.V.m. § 189 Abs. 4 Satz 2 BewG bei **besonders werthaltigen baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen**, wie etwa einem größeren Swimmingpool, **separate Wertansätze** auf Basis durchschnittlicher HK zu berücksichtigen und gelten nun nicht mehr per se als abgegolten.

3.4.2. Bodenwert

Die **Ermittlung des Bodenwerts** (§ 189 Abs. 2 BewG) erfolgt ebenfalls **nach der Bewertung unbebauter Grundstücke** (§ 179 BewG), ggf. gelten auch hier entsprechend zu beachtende Besonderheiten (siehe Kap. 3.1. Bodenrichtwert (§ 179 BewG)).

3.4.3. Gebäudesachwert

Die Berechnung des Gebäudesachwerts erfolgt jetzt ähnlich der Sachwertermittlung nach § 36 ImmoWertV, unter Berücksichtigung des neu eingeführten Regionalfaktors und eines Alterswertminderungsfaktors, um Modellkonformität zu gewährleisten.⁷⁶

⁷⁵ Vgl. Bräutigam (2022), S. 377.

⁷⁶ Vgl. Lehmann (2023), S. 564.

3.4.3.1. Durchschnittliche Herstellungskosten des Gebäudes

Die durchschnittlichen HK für die Gebäudesachwertermittlung resultieren aus der **Multiplikation** der **RHK** i.S. des § 190 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anlage 24 Teil II und III BewG mit der **Brutto-Grundfläche des Gebäudes** laut Anlage 24 Teil I BewG und dem **aktuellen Baupreisindex** gem. § 190 Abs. 4 BewG.

	RHK (je m ² Brutto-Grundfläche)
x	Brutto-Grundfläche
x	Baupreisindex
=	Durchschnittliche HK des Gebäudes

Tabelle 12: Ermittlung der durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes⁷⁷

Die RHK dienen als Basis für die Berechnung des Gebäudesachwerts und sind an die Definition der ImmoWertV angepasst. Sie repräsentieren nicht die tatsächlichen, sondern **durchschnittliche Kosten** je Quadratmeter Brutto-Grundfläche, inkl. Umsatzsteuer (USt). Sie basieren auf den NHK 2010, die wiederum von den NHK in Anlage 4 der ImmoWertV abgeleitet sind. Die NHK 2010 und damit auch die RHK repräsentieren bundesweite Durchschnittswerte. Für die korrekte Ermittlung des Ausgangswerts der RHK je Quadratmeter Brutto-Grundfläche gem. **Anlage 24** zum BewG sind Kriterien wie **Grundstücksart, Gebäudeart und Gebäudestandard** heranzuziehen (Rz. 46 Satz 1 und 2 AEBew JStG 2022). Da die RHK von den NHK 2010 abgeleitet sind, müssen sie gem. § 190 Abs. 4 BewG an die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag angepasst werden. Diese Anpassung erfolgt durch die aktuellen **Baupreisindizes** für das Bewertungsjahr, sowohl für Wohngebäude (Gebäudearten 1.01–5.1) als auch für Nichtwohngebäude (Gebäudearten 5.2–18.2), gem. Anlage 24 Teil II BewG.⁷⁸

3.4.3.2. Ermittlung des Gebäudesachwerts

Der Gebäudesachwert wird durch Multiplikation der **durchschnittlichen HK des Gebäudes** mit einem **Regionalfaktor** (§ 190 Abs. 5 BewG) und einem **Alterswertminderungsfaktor** (§ 190 Abs. 6 BewG) ermittelt.

⁷⁷ Eigene Darstellung.

⁷⁸ Vgl. Eisele (2023b), S. 1578.

	Durchschnittliche HK des Gebäudes
x	Regionalfaktor
x	Alterswertminderungsfaktor
=	Gebäudesachwert

Tabelle 13: Ermittlung des Gebäudesachwerts⁷⁹

Regionalfaktor

Die durchschnittlichen HK eines Gebäudes bilden den Durchschnitt des nationalen Baukostenniveaus ab. Für die Bestimmung des Gebäudesachwerts sind die HK mit einem Regionalfaktor gem. § 190 Abs. 5 BewG (und dem Alterswertminderungsfaktor) zu multiplizieren, der **Regionalfaktor** (§ 36 Abs. 3 ImmoWertV) **spiegelt** hierbei **das regionale Baukostenniveau wider**. Laut Rz. 51 Satz 1 AEBew JStG 2022 ist der Regionalfaktor anzuwenden, welcher vom Gutachterausschuss bei der Ermittlung der Sachwertfaktoren nach § 191 Satz 1 BewG verwendet wurde. Somit stellt der Regionalfaktor eine vom Gutachterausschuss bestimmte Modellkomponente dar, um die durchschnittlichen HK an die lokalen Marktbedingungen anzupassen. Sollte kein passender (modellkonformer) Regionalfaktor des Gutachterausschusses vorhanden sein, wird stattdessen der Regionalfaktor 1,0 verwendet (Rz. 51 Satz 2 AEBew JStG 2022 in Bezugnahme auf § 190 Abs. 5 Satz 3 BewG). Die Wertzahlen in Anlage 25 BewG gehen von einem Regionalfaktor von 1,0 bei der Gebäudesachwertermittlung aus, für Nebengebäude, Garagen und Außenanlagen gilt i.d.R. derselbe Regionalfaktor wie für das Hauptgebäude (Rz. 51 Satz 4 AEBew JStG 2022). Unabhängig davon, ob der Regionalfaktor tatsächlich das regionale Baukostenniveau widerspiegelt, ist für die Ermittlung des Grundbesitzwerts vor allem die modellkonforme Anwendung von Regionalfaktor und Sachwertfaktor entscheidend.⁸⁰

Alterswertminderungsfaktor

Die **vormalige Regelung** zur **Alterswertminderung** gem. § 190 Abs. 4 BewG a. F. wurde durch den **Alterswertminderungsfaktor ersetzt**, wie in § 190 Abs. 6 BewG fest-

⁷⁹ Eigene Darstellung.

⁸⁰ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 43.

gelegt. Dieser Faktor basiert auf dem **Verhältnis der RND** des Gebäudes am Bewertungsstichtag **zur wirtschaftlichen GND**, wie sie in **Anlage 22** zum BewG definiert ist (§ 190 Abs. 6 Satz 1 BewG).⁸¹

$$\text{Alterswertminderungsfaktor} = \frac{\text{RND}}{\text{GND (Anlage 22 BewG)}}$$

Abbildung 5: Berechnung des Alterswertminderungsfaktors⁸²

Wie beim Ertragswertverfahren wird also die Differenz zwischen der wirtschaftlichen GND aus Anlage 22 zum BewG und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag berechnet. Durch die **Anhebung der wirtschaftlichen GND** für bestimmte Gebäudearten wird der anzuwendende **Alterswertminderungsfaktor geringer**, was zu einer **Wertsteigerung** führt. Für die Feststellung des Gebäudealters am Bewertungsstichtag wurde die Vereinfachungsregelung aus der vorherigen R B 190.7 Abs. 1 Satz 3 ErbStR in das Gesetz übernommen und ist nun in § 190 Abs. 6 Satz 3 BewG festgelegt. Demnach wird das Alter am Bewertungsstichtag, entsprechend der Vorgehensweise im Ertragswertverfahren, durch Subtraktion des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes vom Bewertungsjahr bestimmt.⁸³

$$\text{Alterswertminderungsfaktor} = \frac{[\text{GND (Anlage 22 BewG)} - (\text{Jahr des Bewertungsstichtags} - \text{Jahr der Bezugsfertigkeit})]}{\text{GND (Anlage 22 BewG)}}$$

Abbildung 6: Alterswertminderungsfaktor mit Berechnung der RND⁸⁴

Des Weiteren wurde eine genauere Bestimmung zur Auswirkung von Veränderungen, die nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes eingetreten sind, vorgenommen. Wenn Veränderungen an einem Gebäude die RND wesentlich verlängert haben, muss gem. § 190 Abs. 6 Satz 4 BewG von einer entsprechend verlängerten RND ausgegangen werden. Für die Berechnung einer solchen **verlängerten RND** im Fall **umfangreicher Modernisierungsmaßnahmen** sind die gleichen Grundsätze anzuwenden, die auch beim Ertragswertverfahren gelten (Rz. 54 AEBew JStG 2022). Eine **Verkürzung der RND** ist

⁸¹ Vgl. Eisele (2023a), S. 262.

⁸² Eigene Darstellung.

⁸³ Vgl. Lehmann (2023), S. 565.

⁸⁴ Eigene Darstellung.

laut § 190 Abs. 6 Satz 6 BewG nur noch dann vorgesehen, wenn eine **Abbruchverpflichtung** vorliegt. In solchen Fällen wird die RND auf die Differenz zwischen der tatsächlichen GND und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag beschränkt. Der Alterswertminderungsfaktor bestimmt sich dann aus dem Verhältnis der verkürzten RND des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur wirtschaftlichen GND, wie sie in Anlage 22 zum BewG festgelegt ist. **Baumängel, Bauschäden oder wirtschaftliche Umstände** führen im typisierten Sachwertverfahren (genauso wie im Ertragswertverfahren) zu **keiner Verkürzung der RND** (Rz. 56 Satz 4 AEBew JStG 2022). Gem. § 190 Abs. 6 Satz 5 des BewG, unter Vorbehalt der Ausnahme in Satz 6 bei einer bestehenden Abbruchverpflichtung, muss bei einem **noch nutzbaren Gebäude** eine **Mindest-RND von 30 %** der wirtschaftlichen GND gelten. Dabei wird von einem **durchschnittlichen Erhaltungszustand** ausgegangen, was bedeutet, dass insb. bei älteren Gebäuden **häufig keine Prüfung erforderlich** ist, ob die verbleibende Lebensdauer durch bauliche Maßnahmen verlängert wurde (Rz. 55 Satz 2 AEBew JStG 2022).⁸⁵

3.4.3.3. Berücksichtigung des Werts der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen

Bei der Erfassung von **baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen** gilt grundsätzlich, dass der Wert hierfür mit dem für Gebäude und Grund und Boden ermittelten Sachwert **abgegolten** ist (§ 189 Abs. 4 Satz 1 BewG). **Ausnahmefälle** nach § 189 Abs. 4 Satz 2 BewG werden mit einem **speziellen Wertansatz** nach **durchschnittlichen HK** ermittelt, wenn sie als besonders werthaltig einzustufen sind. Es existiert jedoch keine klare gesetzliche Definition über diese Werthaltigkeit. Diese wird angenommen, wenn sie das gängige Maß der für die Gebäudeart typischen Außenanlagen ersichtlich übersteigt. Zu einem separaten Ansatz führt die Einschätzung der Finanzverwaltung über die Außenanlagen und sonstigen Anlagen. Besonders werthaltig gelten diese, wenn **ihre Sachwerte 10% des Gebäudesachwerts übersteigen**. (R B 190.5 ErbStR 2019). Die Finanzverwaltung bietet in Rz. 61 AEBew JStG 2022 eine **tabellarische Übersicht**, die die durchschnittlichen HK für übliche Außenanlagen wie Einfriedungen, Wege- und Platzbefestigungen, Freitreppen, Rampen, Stützmauern und Schwimmbecken darstellt. Bei nicht aufgeführten Außenanlagen, wie z. B. Tennis- oder Golfplätzen, erfolgt die Bestimmung der HK nach den individuellen Gegebenheiten des Einzelfalls.⁸⁶

⁸⁵ Vgl. Lehmann (2023), S. 565.

⁸⁶ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 43.

Bei der **Ermittlung der Sachwerte für besonders werthaltige Außenanlagen** wird **gleich** der Bestimmung der **Sachwerte von Gebäuden** verfahren. Zur Vereinfachung der Berechnung ist es akzeptiert, die **durchschnittlichen HK** – analog zu Wohngebäuden – **auf den Bewertungsstichtag zu beziehen**. Jedoch sind die Vorschriften zur **Verlängerung bzw. Verkürzung der RND einschließlich Mindest-RND** von Gebäuden nach § 190 Abs. 6 Satz 4 bis 6 BewG bei Außenanlagen **nicht anzuwenden** (Rz. 60 Satz 10 AEBew JStG 2022).⁸⁷

3.4.4. Sachwert

Der **vorläufige Sachwert** setzt sich gem. § 189 Abs. 3 BewG aus dem **Bodenwert** und dem **Gebäudesachwert** zusammen und wird zur Annäherung an den gemeinen Wert (Verkehrswert) mit der **Wertzahl** gem. § 191 BewG **multipliziert**. Bei Vorhandensein besonders werthaltiger Außenanlagen und sonstiger Anlagen wird deren Sachwerte aufsummiert und ebenfalls hinzugerechnet.

	Bodenwert
+	Gebäudesachwert
=	Vorläufiger Sachwert
x	Wertzahl
=	Sachwert (= Grundbesitzwert)

Tabelle 14: Ermittlung des Sachwerts des Grundstücks⁸⁸

Wertzahlen

Laut § 191 Satz 1 BewG sind als **Wertzahlen** die von den **Gutachterausschüssen ermittelten Sachwertfaktoren** (Marktanpassungsfaktoren), gem. den Bestimmungen des § 177 Abs. 2 und 3 BewG einzusetzen. Sollten die Gutachterausschüsse **keine solchen Sachwertfaktoren bereitgestellt** haben, sind nach § 191 Satz 2 BewG die in **Anlage 25 des BewG aufgeführten Wertzahlen** zu verwenden.

Die Wertzahlen sind zum einen abhängig von der Höhe des vorläufigen Sachwerts und zum anderem von dem Bodenrichtwert bzw. dem abgeleiteten Bodenwert. Bei der Anwendung der Wertzahlen aus Anlage 25 des BewG ist der Bodenrichtwert ohne Wertkorrekturen gem. R B 179.2 Abs. 2 bis 6 ErbStR heranzuziehen. In Fällen, die § 179

⁸⁷ Vgl. Lehmann (2023), S. 565 f.

⁸⁸ Eigene Darstellung.

Satz 4 BewG entsprechen, ist der Bodenwert pro Quadratmeter Grundstücksfläche relevant, der auf Grundlage der Werte vergleichbarer Flächen ermittelt wurde (abgeleiteter Bodenwert), wie in Rz. 63 AEBew JStG 2022 dargelegt. Für vorläufige Sachwerte, die sich zwischen den in Anlage 25 des BewG aufgeführten Intervallen befinden, müssen die Wertzahlen mittels linearer Interpolation bestimmt werden. Da diese Wertzahlen von den zwei oben genannten Variablen – vorläufiger Sachwert und Bodenrichtwert bzw. abgeleiteter Bodenwert – abhängen, ist i.d.R. eine aufeinanderfolgende Durchführung von Interpolationen (Kreuzinterpolation) notwendig. Eine Extrapolation über den in den Tabellen aufgeführten Bereich ist nicht vorzunehmen. Für Werte, die außerhalb dieses Bereichs liegen, ist der nächstgelegene vorläufige Sachwert oder der nächstgelegene Bodenrichtwert bzw. abgeleitete Bodenwert heranzuziehen. Bei der Berechnung von Zwischenergebnissen und der endgültigen Wertzahl wird kaufmännisch auf drei Nachkommastellen gerundet (Rz. 64 AEBew JStG 2022).⁸⁹

3.4.5. Modellrechnungen im Sachwertverfahren

Die nachfolgenden Modellrechnungen dienen der Illustration der Auswirkungen der Gesetzesänderung durch das JStG 2022 auf die Bewertung von Grundbesitz im Sachwertverfahren.

⁸⁹ Vgl. Lehmann (2023), S. 566.

3.4.5.1. Rechenbeispiel 1 Sachwertverfahren

Freistehendes Einfamilienhaus, 22 Jahre alt, Keller- und Erdgeschoss, ausgebautes Dachgeschoss, Brutto-Grundfläche 300 m², Gebäudestandard zeitgemäß Basis, Grundstücksfläche 750 m², Bodenrichtwert 500 €/m².

(es stehen keine Vergleichspreise zur Verfügung; Regionalfaktor wurde vom Gutachterausschuss nicht festgestellt, Steuerklasse I; der Freibetrag i. H. v. 400.000 € gilt als bereits verbraucht)

Erbschaft/Schenkung in 2022		
	Regelherstellungskosten	835 €/m ²
x	Baupreisindex	141/100 = 1,41
x	Bruttogrundfläche	300 m ²
=	Gebäudeherstellungswert	353.205 €
		22/70 Jahre = 31,43%
		31,43% x 353.205 €
.	Alterswertminderung	111.012 €
=	Gebäudesachwert	242.193 €
	Bodenrichtwert	500 €/m ²
x	Grundstücksfläche	750 m ²
=	Bodenwert	375.000 €
	Bodenwert	375.000 €
+	Gebäudesachwert	242.193 €
=	vorläufiger Sachwert	617.193 €
x	Wertzahl	0,9
=	<i>Sachwert / Grundbesitzwert</i> steuerpflichtiger Erwerb	555.474 €
x	Steuersatz (Kl. 1)	15%
=	Erbschaft-/Schenkungsteuer	83.321 €

Erbschaft/Schenkung in 2023		
	Regelherstellungskosten	835 €/m ²
x	Baupreisindex	164/100 = 1,64
x	Bruttogrundfläche	300 m ²
=	durchschnittliche HK	410.820 €
x	Regionalfaktor	1,0
x	Alterswertminderungsfaktor	58/80 Jahre = 72,50%
=	Gebäudesachwert	297.845 €
	Bodenrichtwert	500 €/m ²
x	Grundstücksfläche	750 m ²
=	Bodenwert	375.000,00 €
	Bodenwert	375.000 €
+	Gebäudesachwert	297.845 €
=	vorläufiger Sachwert	672.845 €
x	Wertzahl	1,3
=	<i>Sachwert / Grundbesitzwert</i> steuerpflichtiger Erwerb	874.698 €
x	Steuersatz (Kl. 1)	19%
=	Erbschaft-/Schenkungsteuer	166.193 €

Tabelle 15: Modellrechnung 1 Sachwertverfahren⁹⁰

⁹⁰ Eigene Darstellung angelehnt an das Rechenbeispiel von Drummer (2023), S. 113.

3.4.5.2. Rechenbeispiel 2 Sachwertverfahren

3-geschossiges Verwaltungsgebäude, 31 Jahre alt, Brutto-Grundfläche (entspricht Nutzfläche) 1.050 m², Standardstufe 2, Grundstücksfläche 800 m², Bodenrichtwert 815 €/m².
(keine ortsübliche Miete ermittelbar, Regionalfaktor wurde vom Gutachterausschuss nicht festgestellt, Steuerklasse I; der Freibetrag i. H. v. 400.000 € gilt als bereits verbraucht)

Erbschaft/Schenkung in 2022					
	Bodenrichtwert	350 €/m ²		Regelherstellungskosten	815 €/m ²
x	Grundstücksfläche	800 m ²		x Baupreisindex	141/100 = 1,41
=	Bodenwert	280.000 €		x Bruttogrundfläche	1.050 m ²
				= Gebäudeherstellungswert	1.206.608 €
				./. Alterswertminderung	623.414 €
				31/60 = 51,67%	
				51,67% x 1.206.608 €	
				= Gebäudesachwert	583.194 €
	Bodenwert	280.000 €			
+	Gebäudesachwert	583.194 €			
=	vorläufiger Sachwert	863.194 €			
x	Wertzahl	0,85			
=	steuerpflichtiger Erwerb	733.715 €			
x	Steuersatz (Kl. 1)	19%			
=	Erbschaft-/Schenkungsteuer	139.406 €			

Erbschaft/Schenkung in 2023					
	Bodenrichtwert	350 €/m ²		Regelherstellungskosten	815 €/m ²
x	Grundstücksfläche	800 m ²		x Baupreisindex	164/100 = 1,64
=	Bodenwert	280.000 €		x Bruttogrundfläche	1.050 m ²
				= durchschnittliche HK	1.403.430 €
				x Regionalfaktor	1,0
				x Alterswertminderungsfaktor	29/60
				= Gebäudesachwert	678.325 €
	Bodenwert	280.000 €			
+	Gebäudesachwert	678.325 €			
=	vorläufiger Sachwert	958.325 €			
x	Wertzahl	0,9			
=	steuerpflichtiger Erwerb	862.492 €			
x	Steuersatz (Kl. 1)	19%			
=	Erbschaft-/Schenkungsteuer	163.873 €			

Tabelle 16: Modellrechnung 2 Sachwertverfahren⁹¹

⁹¹ Eigene Darstellung angelehnt an das Rechenbeispiel von Riepol (2023), S. 68 f.

3.4.5.3. Auswertung Rechenbeispiele Sachwertverfahren

Die Rechenbeispiele zeigen, dass sich in diesem Verfahren ebenfalls die Grundbesitzwerte erhöhen, was am **gestiegenen Baupreisindex** und **höheren Wertzahlen** aus der Anlage 25 BewG liegt. Zudem kann sich auch hier **die GND für gewisse Gebäudearten** (Anlage 22 BewG) auswirken, was im ersten Beispiel zum Tragen kommt. Gerade in dieser Beispielrechnung sind die Auswirkungen der Gesetzesänderungen mehr als deutlich erkennbar, der Grundbesitzwert steigt hier um über 57%. Dabei erhöht sich durch den höheren steuerpflichtigen Erwerb zudem noch der Steuersatz der ErbSt von 15% auf 19%, was in diesem speziellen Fall eine weitere Mehrbelastung darstellt. Im zweiten Beispiel ist immer noch eine merkliche Steigerung des Grundbesitzwertes um über 17% eingetreten.

Hierbei ist natürlich ebenfalls zu beachten, dass es sich um beispielhafte Modellrechnungen handelt und immer der Einzelfall bewertet werden muss. Insb. können die gesetzlich festgelegten Werte wie der **Regionalfaktor** gem. § 190 Abs. 5 BewG und die **Wertzahl** gem. § 191 Satz 2 i.V.m. Anlage 25 BewG von den **Werten abweichen**, die möglicherweise für die betroffene Immobilie **von den Gutachterausschüssen** bereitgestellt werden. Im Vergleich zu den angeführten Beispielrechnungen können sich Abweichungen sowohl nach oben als auch nach unten ergeben. Besonders im Vergleich zu den Bewertungsvorschriften, die bis zum 31. Dezember 2022 galten, ist aufgrund der gesetzlichen Änderungen mit einem **generellen Anstieg der Grundbesitzwerte im Sachwertverfahren** und in Folge dessen ist mit einer **höheren Belastung durch Erbschaft- oder Schenkungsteuer** zu rechnen.⁹²

3.5. Sonderfälle (§§ 192 – 196 BewG)

Sonderfälle im BewG betreffen: die Bewertung von Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind und die Bewertung des Erbbaurechts selbst (§§ 192 – 194 BewG), die Bewertung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden und mit solchen bebaute Grundstücke (§ 195 BewG), die Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG) sowie die Bewertung von Gebäuden, die dem Zivilschutz dienen (§ 197 BewG). Auf letzteres wird bei den folgenden Ausführungen zu den Sonderfällen aufgrund mangelnder Relevanz verzichtet.

⁹² Vgl. Drummer (2023), S. 114.

3.5.1. Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen (§§ 192 – 194 BewG)

Gem. dem Zivilrecht ist das Erbbaurecht laut § 1 Abs. 1 Erbbaurechtsgesetzes (Erbbaurechtsgesetz) ein übertragbares und vererbbares Recht an einem Grundstück, das das Recht beinhaltet, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu besitzen. Das Erbbaurecht (auch: grundstücksgleiches Recht) **separiert** somit das **Eigentum am Bauwerk vom Eigentum am Grundstück**. Das Bauwerk, welches den bewertungsrechtlichen Anforderungen eines Gebäudes entspricht, wird so vom Grund und Boden, wo es normalerweise als integraler Bestandteil betrachtet wird, rechtlich getrennt und eigenständig behandelt, es gilt also als sonderrechtsfähig. Der § 192 BewG schreibt diesen Sachverhalt fest, indem er eine **separate Bewertung** der wirtschaftlichen Einheiten des **Erbbaurechts** (§ 193 BewG) und der wirtschaftlichen Einheit des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks, dem sog. **Erbbaugrundstück** (§ 194 BewG), vorgibt.⁹³

Diese eigenständigen wirtschaftlichen Einheiten müssen jeweils mind. mit einem Wert von 0 Euro angesetzt werden, wobei die Verpflichtung zur Erbbauzinszahlung bzw. das Recht zur Einziehung des Erbbauzinses bereits im jeweiligen Wert berücksichtigt ist. Üblicherweise muss der Grundstückseigentümer nach dem Ende des Erbbaurechts eine Entschädigung an den Inhaber des Erbbaurechts leisten, da das Bauwerk mit dem Ablauf des Erbbaurechts in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergeht.⁹⁴

3.5.1.1. Bewertung des Erbbaurechts

Das Vergleichswertverfahren bzw. Vergleichspreisverfahren wird bei der Bewertung des Erbbaurechts aufgrund der Änderungen durch das JStG 2022 nicht mehr eingesetzt. Die **Bewertung des Erbbaurechts** erfolgt nunmehr **vorrangig** durch die Multiplikation des Wertes des (fiktiv) unbelasteten Grundstücks mit einem von den Gutachterausschüssen **festgelegten Erbbaurechtskoeffizienten** (§ 193 Abs. 1 BewG).⁹⁵ Der Wert des unbelasteten Grundstücks wird dabei nach den allgemeinen Grundsätzen zur Feststellung von Grundbesitzwerten bestimmt (siehe hierzu Kap. 3.1. Bodenrichtwert (§ 179 BewG).

⁹³ Vgl. Eisele (2023a), S. 264.

⁹⁴ Vgl. Riepolt (2023), S. 70.

⁹⁵ Vgl. Bock (2023), S. 1813.

	Wert des (fiktiv) unbelasteten Grundstücks
x	Erbbaurechtskoeffizient
=	Wert des Erbbaurechts

Tabelle 17: Vorrangige Wertermittlung des Erbbaurechts⁹⁶

Erbbaurechtskoeffizienten beschreiben das Verhältnis zwischen dem Wert des Erbbaurechts und dem Wert des unbelasteten Grundstücks, wie in § 23 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV festgelegt. Diese Koeffizienten sollen aus geeigneten Kaufpreisen (gem. § 12 Abs. 3 ImmoWertV) und den dazu korrespondierenden Werten der unbelasteten Grundstücke abgeleitet werden, wie in § 23 Abs. 3 Satz 1 ImmoWertV vorgesehen. Die Gutachterausschüsse bestimmen die Erbbaurechtskoeffizienten und übermitteln sie den zuständigen Finanzämtern (nach § 193 Abs. 5 BauGB i.V.m. § 12 Abs. 1 Nr. 7 ImmoWertV). Erbbaurechtsverträge sind individuell gestaltet und die Koeffizienten hängen insb. von verschiedenen Faktoren ab wie:

- Sachlicher/regionaler Teilmarkt
- Lage
- Nutzung
- Restlaufzeit
- Höhe des erzielbaren Erbbauzinses
- Anpassungsmöglichkeit des Erbbauzinses
- weitere Vertragsbedingungen wie z.B. Verlängerungsoption oder Entschädigungsregelung nach Ablauf des Erbbaurechts⁹⁷

Wenn für ein zu bewertendes Erbbaurecht **kein Erbbaurechtskoeffizient** i.S. des § 193 Abs. 1 BewG i.V.m. § 177 Abs. 2 und 3 BewG existiert, findet die (nachrangige) **finanzmathematische Methode** Anwendung. Hierbei fließen folgende **wertbildende Komponenten** ein:

- Gebäudewert
- Vorteil bzw. Nachteil des Erbbauberechtigten aus dem vereinbarten Erbbauzins gegenüber dem angemessenen Erbbauzins

⁹⁶ Eigene Darstellung.

⁹⁷ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 44 f.

- „Abfall“ des Gebäudes nach Ablauf des Erbbaurechts⁹⁸

Um den **Gebäudewert** zu ermitteln, wird zuerst der Wert des unbelasteten Grundstücks berechnet. Dies umfasst den Wert von Grund und Boden sowie des Gebäudes, gem. den allgemeinen Grundsätzen der Grundbesitzbewertung. Anschließend wird der Wert des Grund und Bodens davon abgezogen. Das Ergebnis dieser Rechnung ist der reine wirtschaftliche Wert des Gebäudes.⁹⁹

Weiter wird bei der Bewertung des Erbbaurechts der **wirtschaftliche Vor- oder Nachteil**, der sich aus den spezifischen vertraglichen Bedingungen des Erbbaurechts ergibt, berücksichtigt. Dies geschieht durch die Kapitalisierung der Differenz zwischen einer angemessenen Verzinsung des Bodenwerts und dem im Vertrag festgelegten jährlichen Erbbauzins über die verbleibende Nutzungsdauer des Erbbaurechts (gem. § 193 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 BewG). Als angemessene Verzinsung wird vorrangig der Zinssatz herangezogen, der von den Gutachterausschüssen bei der Festlegung des Erbbaurechtsfaktors verwendet wurde. Dieser wird auf den Bodenwert nach § 179 BewG angewendet. Sollte ein solcher Zinssatz nicht vorliegen, kommen die gesetzlich festgelegten Zinssätze für Erbbaurechtsfälle zur Anwendung, wie in § 193 Abs. 4 S. 3 BewG definiert.¹⁰⁰

Grundstücksart	Zinssatz
Ein- und Zweifamilienhäuser und Wohnungseigentum, das wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist	2,5%
Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum, das nicht wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist	3,5%
gemischt genutztes Grundstück mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50%	4,5%
gemischt genutztes Grundstück mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50%	5,0%
Geschäftsgrundstücke und Teileigentum	6,0%

Tabelle 18: Gesetzlich festgelegte Zinssätze für Erbbaurechtsfälle¹⁰¹

Der für die Berechnung relevante Vervielfältiger ist der Anlage 21 des BewG zu entnehmen. Dabei wird die Laufzeitkomponente auf Basis des spezifischen Erbbaurechts und

⁹⁸ Vgl. Riepolt (2023), S. 71.

⁹⁹ Bock (2023), S. 1832.

¹⁰⁰ Vgl. ebd., S. 1836.

¹⁰¹ Eigene Darstellung.

die Zinskomponente gem. den Zinssätzen festgelegt, die bei der Bestimmung der Erbbaurechtsfaktoren verwendet wurden. Sollten von den Gutachterausschüssen keine spezifischen Zinssätze festgelegt worden sein, kommen stattdessen die oben beschriebenen gesetzlich vorgeschriebenen Zinssätze für Erbbaurechtsfälle zur Anwendung. In dem besonderen Fall eines ewigen Erbbaurechts wird der Vervielfältiger durch den Kehrwert des Zinssatzes bestimmt, wie in § 193 Abs. 4 S. 5 des BewG geregelt.¹⁰²

Der **Wertanteil des Gebäudes**, der nach dem Ende des Erbbaurechts nicht entschädigt wird, muss zum Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts – und nicht zum Bewertungsstichtag – gem. den allgemeinen Grundsätzen zur Ermittlung des Grundbesitzwerts berechnet werden. Dafür wird zunächst ein Grundstückswert ermittelt, von dem dann der Wert des Grund und Bodens abgezogen wird. Dieser zukünftige Gebäudewertanteil ist anschließend auf den aktuellen Bewertungsstichtag abzuzinsen. Dabei wird entweder der Zinssatz verwendet, der bei der Ermittlung der Erbbaurechtsfaktoren zugrunde gelegt wurde, oder der gesetzliche Zinssatz für Erbbaurechtsfälle gem. § 193 Abs. 4 Satz 3 BewG. Die Abzinsungsfaktoren finden sich in der Anlage 26 des BewG. Der so ermittelte Barwert wird dann mit dem nicht zu entschädigenden Wertanteil des betreffenden Gebäudes multipliziert.¹⁰³

Nach Rz. 67 Satz 1 AEBew JStG 2022 ist der Wert des Erbbaurechts zu berechnen, indem man den finanzmathematischen Wert des Erbbaurechts mit einem **Erbbaurechtsfaktor** multipliziert. Auch in diesem Fall sind die von den Gutachterausschüssen bestimmten Erbbaurechtsfaktoren gem. § 177 Abs. 2 und 3 BewG zu verwenden. Laut § 22 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV zeigen Erbbaurechtsfaktoren das Verhältnis zwischen dem Wert des Erbbaurechts und seinem finanzmathematischen Wert auf. Diese Faktoren werden auf Basis geeigneter Kaufpreise (siehe § 12 Abs. 3 ImmoWertV) und den zu diesen Kaufpreisen passenden finanzmathematischen Werten ermittelt (§ 22 Abs. 3 ImmoWertV). Die bevorzugte Anwendung der Erbbaurechtsfaktoren des Gutachterausschusses ist in § 193 Abs. 2 Satz 2 BewG festgelegt. Wenn kein passender Erbbaurechtsfaktor vom Gutachterausschuss vorhanden ist, wird gem. Rz. 67 Satz 3 AEBew JStG 2022 standardmäßig der Erbbaurechtsfaktor 1,0 angewendet (§ 193 Abs. 2 Satz 3 BewG).¹⁰⁴

Daraus folgt folgendes Schema zur Wertermittlung des Erbbaurechts nach der finanzmathematischen Methode:

¹⁰² Vgl. Riepolt (2023), S. 72.

¹⁰³ Vgl. Bock (2023), S. 1839 ff.

¹⁰⁴ Vgl. Eisele (2023c), S. 1640.

	Wert des unbelasteten Grundstücks
/.	Bodenwert des unbelasteten Grundstücks
=	Gebäudewert
+	Kapitalisierte Differenz aus der angemessenen Bodenwertverzinsung und dem vertraglich vereinbarten Zins
/.	Ggf. nicht zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts
=	Finanzmathematischer Wert des Erbbaurechts
x	Erbbaurechtsfaktor
=	Wert des Erbbaurechts

Tabelle 19: Nachrangige Wertermittlung des Erbbaurechts nach der finanzmathematischen Methode¹⁰⁵

3.5.1.2. Bewertung des Erbbaugrundstücks

Das Vergleichswertverfahren bzw. Vergleichspreisverfahren wird bei der Bewertung des Erbbaugrundstücks ab dem Bewertungsstichtag 01.01.2023 nicht mehr eingesetzt. Vielmehr werden für die **Bewertung von Erbbaugrundstücken** ebenfalls – analog den Fällen der Bewertung von Erbbaurechten – die Vorgaben der §§ 48 ff. ImmoWertV angewendet. Daher ist die Grundlage für die Wertfeststellung des Erbbaugrundstücks **vorrangig der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks**. Gem. § 194 Abs. 1 BewG wird der Wert des Erbbaugrundstücks durch die Multiplikation des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks mit einem von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaugrundstückskoeffizienten bestimmt, was sich an § 23 ImmoWertV und § 51 Abs. 1 Nr. 3 sowie Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ImmoWertV orientiert. Der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks entspricht dabei dem Wert, der nach § 179 BewG für das Grundstück ermittelt würde, wenn es nicht mit dem Erbbaurecht belastet wäre, wie in § 194 Abs. 1 Satz 3 BewG definiert.¹⁰⁶

	Wert des unbelasteten Grundstücks
x	Erbbaugrundstückskoeffizient
=	Wert des Erbbaugrundstücks

Tabelle 20: Vorrangige Wertermittlung des Erbbaugrundstücks¹⁰⁷

¹⁰⁵ Eigene Darstellung nach BMF (2023), Rz. 68.

¹⁰⁶ Vgl. Eisele (2023a), S. 266.

¹⁰⁷ Eigene Darstellung.

Nachrangig wird auch bei Erbbaugrundstücken eine finanzmathematische Methode angewandt, wenn durch die Gutachterausschüsse keine Erbbaugrundstückskoeffizienten ermittelt wurden. Es werden zunächst diese wertbildenden Komponenten ermittelt:

- Abgezinster Bodenwert über die Restlaufzeit des Erbbaurechts
- Kapitalisierter vertraglicher Erbbauzins über die Restlaufzeit des Erbbaurechts
- „Zufall“ des Gebäudes nach Ablauf des Erbbaurechts¹⁰⁸

Der **Bodenwert** wird basierend auf dem Bodenrichtwert des unbelasteten Grundstücks ermittelt. Dieser Wert ist mit dem Abzinsungsfaktor aus Anlage 26 des BewG zu diskontieren. Dabei bezieht sich die Laufzeitkomponente auf die Restlaufzeit des Erbbaurechts und die Zinskomponente auf den Zinssatz, der von den Gutachterausschüssen bei der Bestimmung des Erbbaugrundstücksfaktors verwendet wurde. Sollte kein solcher Zinssatz vorliegen, ist ersatzweise der gesetzliche Zinssatz für Erbbaurechte gem. § 193 Abs. 4 S. 3 BewG heranzuziehen. In dem besonderen Fall eines ewigen Erbbaurechts wird der Abzinsungsfaktor „0“ gem. § 194 Abs. 4 BewG angewendet, was bedeutet, dass ein Ansatz für Grund und Boden entfällt.¹⁰⁹

Um den **kapitalisierten Erbbauzins** zu berechnen, muss der im Vertrag festgelegte jährliche Erbbauzins herangezogen werden. Dieser ist mit dem in Anlage 21 des BewG festgelegten Vervielfältiger zu multiplizieren. Dabei werden als Laufzeitkomponenten die verbleibende Laufzeit des Erbbaurechts und als Zinssatzkomponente der von den Gutachterausschüssen verwendete Zinssatz berücksichtigt. Sollte kein spezifischer Zinssatz vorliegen, werden stattdessen die gesetzlichen Zinssätze für Erbbaurechte angewendet (§ 194 Abs. 5 BewG i.V.m. § 193 Abs. 4 S. 3 BewG).¹¹⁰

Der **Zufall eines Gebäudes** nach Ende des Erbbaurechts beim Eigentümer des Grundstücks wird analog dem Abfall des Gebäudes beim Erbbauberechtigten festgestellt (§ 194 Abs. 3 S. 2 i. V. m. § 193 Abs. 5 BewG).¹¹¹

Letztlich wird der Wert des Erbbaugrundstücks festgestellt, indem der finanzmathematische Wert des Erbbaugrundstücks mit einem **Erbbaugrundstücksfaktor** multipliziert wird. Ebenso müssen die von den Gutachterausschüssen festgelegten Erbbaugrundstücksfaktoren gem. den Bestimmungen des § 177 Abs. 2 und 3 BewG verwendet wer-

¹⁰⁸ Vgl. Riepolt (2023), S. 73.

¹⁰⁹ Vgl. Bock (2023), S. 1852 f.

¹¹⁰ Vgl. ebd., S. 1853.

¹¹¹ Vgl. Riepolt (2023), S. 74.

den. Laut § 22 Abs. 2 Satz 2 ImmoWertV spiegeln Erbbaugrundstücksfaktoren das Verhältnis zwischen dem Wert des Erbbaugrundstücks und seinem finanzmathematischen Wert wider. Diese Faktoren sollen basierend auf geeigneten Kaufpreisen und den dazugehörigen finanzmathematischen Werten des Erbbaugrundstücks ermittelt werden. Falls keine (passenden) Erbbaugrundstücksfaktoren von den Gutachterausschüssen vorliegen, wird standardmäßig der Erbbaugrundstücksfaktor 1,0 angewendet (§ 194 Abs. 2 Satz 3 BewG).¹¹²

Zusammenfassend wird die Wertermittlung eines Erbbaugrundstücks in der folgenden Tabelle dargestellt:

	Abgezinster Bodenwert
+	kapitalisierte Erbbauzinsen
+	Ggf. nicht zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts
x	Erbbaugrundstücksfaktor
=	Wert des Erbbaurechts

Tabelle 21: Nachrangige Wertermittlung des Erbbaugrundstücks nach der finanzmathematischen Methode¹¹³

3.5.2. Verfahren zur Bewertung in Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG)

Bei einem **Gebäude auf fremdem Grund und Boden** handelt es sich dann, wenn es von jemandem errichtet wurde, der **nicht der Eigentümer des Grundstücks** ist und dieses Gebäude dieser Person zugeordnet werden kann. Dies ist insb. der Fall, wenn das Gebäude als Scheinbestandteil gem. § 95 BGB des Grundstücks angesehen wird. Bewertungsrechtlich wird von einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden ausgegangen, wenn dem Nutzungsberechtigten bei Beendigung der Nutzung ein Anspruch auf Ersatz des Verkehrswerts des Gebäudes gegenüber dem Grundstückseigentümer zusteht. Ein solcher Anspruch kann entweder auf einer vertraglichen Vereinbarung beruhen oder gesetzlich begründet sein. Weiter werden die sonstigen Bestandteile, wie beispielsweise die vom Nutzungsberechtigten errichteten Außenanlagen und das Zubehör miterfasst. Um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden handelt es sich jedoch nicht, wenn auf einem Grundstück lediglich Betriebsvorrichtungen (§ 176 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2

¹¹² Vgl. Eisele (2023c), S. 1644.

¹¹³ Eigene Darstellung nach BMF (2023), Rz. 75.

BewG) oder Außenanlagen etabliert werden (siehe hierzu R B 195.1 Abs. 2 Satz 6 ErbStR 2019).¹¹⁴

Mit dem JStG 2022 wurde die Bewertung von Sachverhalten mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden in Anlehnung an die Bestimmungen der §§ 48 ff. ImmoWertV und analog zu den Regelungen für Erbbaurechtsfälle gestaltet. Das Bewertungsverfahren für Gebäude auf fremdem Grund und Boden ist in § 195 Abs. 2 bis 4 BewG geregelt, während das Verfahren zur Ermittlung des Werts des belasteten Grundstücks in § 195 Abs. 5 bis 7 BewG festgelegt ist. Darüber hinaus stellt § 195 Abs. 1 Satz 2 BewG klar, dass die ermittelten Werte des Grundbesitzes nicht unter 0 € liegen dürfen.¹¹⁵

3.5.2.1. Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden

Um den **Wert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden** zu ermitteln, werden folgende Komponenten benötigt:

- Gebäudewert
- Vorteil bzw. Nachteil des Gebäudeeigentümers aus dem vereinbarten Nutzungsentgelt gegenüber dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts
- „Abfall“ des Gebäudes nach Ablauf des Nutzungsrechts¹¹⁶

Der **Gebäudewert** wird ermittelt, indem man vom Wert des unbelasteten Grundstücks den Bodenwert dieses Grundstücks (bestimmt nach dem Bodenrichtwert) abzieht.¹¹⁷

Um den **wirtschaftlichen Vorteil** zu bestimmen, wird der angemessene Verzinsungsbetrag aus dem Bodenwert berechnet, wobei primär die Zinssätze der Gutachterausschüsse und subsidiär die gesetzlichen Liegenschaftszinssätze verwendet werden. Die Kapitalisierung dieses wirtschaftlichen Vorteils oder Nachteils, der aus der Nutzung des fremden Grund und Bodens resultiert, erfolgt mit dem Vervielfältiger aus Anlage 21 des BewG. Dabei wird als Zinskomponente in erster Linie der Liegenschaftszinssatz der Gutachterausschüsse und in zweiter Linie der gesetzliche Liegenschaftszinssatz für Erbbaurechtsfälle gem. § 195 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 193 Abs. 4 S. 3 BewG angewendet. Die Laufzeitkomponente wird durch das Nutzungsrecht im jeweiligen Einzelfall bestimmt. Bei

¹¹⁴ Vgl. Eisele (2023a), S. 267 f.

¹¹⁵ Vgl. ebd., S. 268.

¹¹⁶ Vgl. Riepol (2023), S. 77.

¹¹⁷ Vgl. Bock (2023), S. 1871.

einem ewigen Nutzungsrecht wird der Vervielfältiger aus dem Kehrwert des Zinssatzes ermittelt, wie in § 195 Abs. 3 S. 5 BewG festgelegt.¹¹⁸

Der **Wertanteil des Gebäudes**, der **bei Ablauf des Nutzungsrechts** unentschädigt an den Eigentümer übergeht, wird berechnet, indem man die Differenz zwischen dem Gesamtwert des unbelasteten Grundstücks und dem Bodenwert zum Zeitpunkt des Ablaufs des Nutzungsrechts ermittelt. Dieser Betrag ist dann über die verbleibende Laufzeit des Nutzungsrechts bis zum Bewertungsstichtag abzuzinsen. Für die Abzinsung werden die Faktoren aus Anlage 26 des BewG herangezogen. Als Zinssatz sind dabei primär die Zinssätze der Gutachterausschüsse und alternativ die gesetzlichen Zinssätze zu verwenden. Im Falle eines immerwährenden Nutzungsrechts ist der Abzinsungsfaktor gem. § 195 Abs. 4 S. 5 BewG „0“, was bedeutet, dass sich kein Wertanteil des Gebäudes ergibt.¹¹⁹

Folgendes Wertermittlungsschema veranschaulicht das Vorgehen:

	Wert des unbelasteten Grundstücks
/.	Bodenwert des unbelasteten Grundstücks
=	Gebäudewert
+	Kapitalisierte Differenz aus der angemessenen Bodenwertverzinsung und dem vertraglich vereinbarten Nutzungsentgelt
/.	Ggf. nicht zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Nutzungsrechts
=	Wert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden

Tabelle 22: Wertermittlung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden¹²⁰

3.5.2.2. Bewertung des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks

Der **Wert des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks** setzt sich zusammen aus dem abgezinsten Bodenwert (bestimmt nach dem Bodenrichtwert) und dem über die verbleibende Laufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Entgelt für die Überlassung des Grund und Bodens. Dabei wird auch ein möglicherweise anfallender Gebäudewert nach dem Ende des Nutzungsrechts berücksichtigt.¹²¹

¹¹⁸ Vgl. ebd., S. 1871.

¹¹⁹ Vgl. Riepolt (2023), S. 77 ff.

¹²⁰ Eigene Darstellung.

¹²¹ Vgl. Riepolt (2023), S. 79.

Die **Abzinsung des Bodenwerts**, der aus dem Bodenrichtwert resultiert, wird mit Zinssätzen durchgeführt, die analog zu denen in Erbbaurechtsfällen gem. § 193 Abs. 4 BewG sind, und zwar über die verbleibende Laufzeit des Nutzungsrechts. Der für die Abzinsung verwendete Zinssatz ist in Anlage 26 des BewG festgelegt.¹²²

Die **Kapitalisierung des Werts des Nutzungsrechts** wird vorgenommen, indem der in Anlage 21 des BewG angegebene Vervielfältiger auf die jährliche Nutzungsvergütung angewendet wird. Dabei werden primär die Zinssätze der Gutachterausschüsse und, falls diese nicht verfügbar sind, subsidiär die gesetzlichen Zinssätze herangezogen.¹²³

Die Berechnung des **Werts des Gebäudes**, der zu berücksichtigen ist, falls das Gebäude nach dem Ende des Nutzungsrechts in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergeht, erfolgt vergleichbar der Wertermittlung des Erbbaugrundstücks wie oben beschrieben.¹²⁴

	Abgezinster Bodenwert
+	kapitalisiertes Entgelt für die Nutzungsüberlassung
+	Ggf. nicht zu entschädigender Wertanteil des Gebäudes bei Ablauf des Nutzungsrechts
=	Wert des Grundstücks

Tabelle 23: Wertermittlung des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks¹²⁵

3.5.3. Verfahren zur Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung (§196 BewG)

Ein weiterer Sonderfall ist ein **Grundstück im Zustand der Bebauung**. Wenn mit den **Bauarbeiten an einem Gebäude begonnen** wurde, was i.d.R. durch den Beginn der Ausgrabungsarbeiten oder das Einbringen von Baustoffen gekennzeichnet ist (§ 196 Abs. 1 BewG), und das **Gebäude** am Bewertungsstichtag noch **nicht bezugsfertig** ist, wird das Grundstück als ein Grundstück im Zustand der Bebauung klassifiziert. Der maßgebliche Wert wird hierbei aus der **Summe des Bodenwerts**, des Werts **eventuell bereits bestehender Gebäude** und der bis zum Bewertungsstichtag **angefallenen HK** des im Bau befindlichen Gebäudes gebildet. Die Bezahlung der bis zum Bewertungsstichtag entstandenen HK ist für die Bewertung nicht relevant (§ 196 Abs. 2 BewG).

¹²² Bock (2023), S. 1875.

¹²³ Vgl. ebd., S. 1876.

¹²⁴ Vgl. Riepolt (2023), S. 79.

¹²⁵ Eigene Darstellung.

	Bodenwert
+	Ggf. Wert bezugsfertiger Gebäude
+	Bislang entstandene HK des Gebäudes im Zustand der Bebauung
=	Wert des Grundstücks im Zustand der Bebauung

Tabelle 24: Wertermittlung des Grundstücks im Zustand der Bebauung¹²⁶

Die **Wertermittlung** ist unabhängig davon vorzunehmen, ob nach der Fertigstellung das Ertragswert- oder Sachwertverfahren Anwendung findet und hat sich durch die neue Gesetzeslage **durch das JStG 2022 nicht verändert**.¹²⁷

3.6. Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts (§ 198 BewG)

Gem. § 198 BewG hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, **unabhängig von der grundsätzlich vorgeschriebenen Bewertungsmethode**, einen **niedrigeren gemeinen Wert zu belegen** (Öffnungsklausel). Dieser Wert wird **dann herangezogen**, sofern der für die wirtschaftliche Einheit zum Stichtag der Bewertung belegte **Wert geringer ausfällt** als der Wert, der sich aus der Anwendung der in den §§ 179, 182 bis 196 BewG festgelegten Bewertungsregeln ergibt. Bei der Bestimmung dieses gemeinen Werts ist nach § 9 Abs. 2 BewG der **Einzelveräußerungspreis** maßgeblich, also der Preis, der **unter normalen Umständen im regulären Geschäftsverkehr** erzielt werden könnte, hierbei werden spezifische Eigenschaften des Wirtschaftsguts berücksichtigt. Bei dieser Wertfeststellung müssen alle Faktoren berücksichtigt werden, die den Preis beeinflussen könnten. Allerdings finden außergewöhnliche oder persönliche Umstände dabei keine Berücksichtigung.¹²⁸

Zum Nachweis gelten grundsätzlich die aufgrund des § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften. D.h. kann in aller Regel ein **individuelles Gutachten** auf den Bewertungsstichtag (§ 198 Abs. 2 BewG) des zuständigen Gutachterausschusses i.S. der §§ 192 ff. BauGB oder von entsprechend staatlich anerkannten Fachleuten durchgeführt werden, die Kosten hierfür trägt der Steuerpflichtige. Weiter kann als Nachweis gem. § 198 Abs. 3 BewG ein **Kaufpreis** dienen, **der im normalen Geschäftsverkehr entweder ein Jahr vor oder nach dem Bewertungsstichtag** für das betreffende Grundstück **erzielt wurde**. Voraussetzung ist, dass sich die relevanten Bedingungen im Vergleich zum Bewertungsstichtag nicht verändert haben. In Ausnahmefällen ist es auch möglich, einen

¹²⁶ Eigene Darstellung.

¹²⁷ Vgl. Riepolt (2023), S. 80.

¹²⁸ Vgl. Dorn (2023), S. 213 f.

Kaufpreis zu berücksichtigen, der außerhalb dieses Ein-Jahres-Zeitraums zustande kam, sofern nachweislich keine Veränderungen in den relevanten Umständen eingetreten sind (R B 198 Abs. 4 Satz 2 f. ErbStR).¹²⁹

¹²⁹ Vgl. ebd., S. 214.

4. Zusammenfassende Betrachtung

Die Bewertung des Grundvermögens nach Maßgabe der für Bewertungsstichtage ab dem 01.01.2023 anzuwendenden Neuregelungen wird in nicht wenigen Fällen zu höheren Grundbesitzwerten und damit auch zu einer höheren Belastung mit Erbschaft- bzw. Schenkungsteuern führen.¹³⁰ Besonders betroffen davon sind Übertragungen von Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen, soweit im Einzelfall das Sachwertverfahren einschlägig ist. Weiter sind insb. auch Mehrfamilienhäuser betroffen, bei welchen in aller Regel das Ertragswertsverfahren Anwendung findet.¹³¹ Das Ausmaß, in welchem sich die Werte im Vergleich zu den bisherigen Bestimmungen unterscheiden, hängt insb. davon ab, ob von den Gutachterausschüssen entsprechende Marktberichte mit relevanten Daten für die jeweilige Region bereitgestellt werden. Sollten solche spezifischen Daten fehlen, muss auf die gesetzlich festgelegten Bewertungsmaßstäbe zurückgegriffen werden.¹³²

Von potenziell höheren Grundbesitzwerten sind hauptsächlich Immobilien betroffen, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen und bei denen persönliche Freibeträge gem. § 16 ErbStG überschritten oder bereits gem. § 14 ErbStG ausgeschöpft sind. Auch sind Immobilien berührt, bei welchen sachliche Befreiungen, insb. für Familienheime bei der Übertragung zwischen Ehepartnern oder an (Enkel-)Kinder nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a, 4b, 4c ErbStG, nicht zur Anwendung kommen. Darüber hinaus sind aber auch Betriebsvermögen betroffen, insb. wenn die betrieblichen Immobilien an Dritte übertragen werden und keine Steuerbegünstigungen für die Übertragung betrieblicher Einheiten geltend gemacht werden können. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn es sich bei dem Betrieb nicht um ein Wohnungsunternehmen i.S. von § 13b Abs. 4 Nr. 1d ErbStG i.V.m. R E 13b.17 ErbStR handelt und somit die Übertragung nicht unter steuerbegünstigten Bedingungen erfolgen kann.¹³³

Letztlich kommt es natürlich immer auf den entsprechenden Einzelfall an, inwieweit sich die gesetzlichen Neuregelungen tatsächlich auswirken. In jedem Falle bleibt die Option bestehen, einen niedrigeren gemeinen Wert durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen, wie in § 198 BewG festgelegt. Es ist zu erwarten, dass diese Möglichkeit

¹³⁰ Vgl. Drummer (2023), S. 114.

¹³¹ Vgl. Bolik et al. (2023), S. 18.

¹³² Vgl. Bräutigam (2022), S. 377 f.

¹³³ Vgl. Drummer (2023), S. 114.

in Zukunft vermehrt genutzt wird und stets als Option in Erwägung gezogen werden sollte.¹³⁴

4.1. Beurteilung der Auswirkungen auf das Ertragswertverfahren

Allgemein lässt sich sagen, dass die Bewirtschaftungskosten, die ab 2023 bei der Grundbesitzbewertung anzusetzen sind, in den meisten Fällen unter den bisherigen pauschalierten Bewirtschaftungskosten liegen, wie sie nach der Anlage 23 des BewG a.F. bestimmt wurden. Diese geringeren Bewirtschaftungskosten führen zu einem höheren Reinertrag des Grundstücks, was wiederum die Steuerbelastung erhöht, da grundsätzlich gilt: Ein höherer Gebäudereinertrag resultiert in einem höheren Ertragswert. Zudem führen ein niedrigerer Liegenschaftszinssatz und eine längere RND zu einem höheren Reinertragsvervielfältiger aus der Anlage 22 BewG. Jedoch haben die mit dem JStG 2022 gesenkten Liegenschaftszinssätze nur dann einen nachteiligen Effekt gegenüber der Rechtslage vor dem 1.1.2023, wenn sie tatsächlich im Einzelfall Anwendung finden, das heißt, wenn der Gutachterausschuss keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung gestellt hat. Wenn der Gutachterausschuss jedoch passende Liegenschaftszinssätze mitgeteilt hat, behalten diese (weiterhin) ihren Anwendungsvorrang.¹³⁵

Ebenfalls zu bemerken ist die gesteigerte Komplexität bei der Berechnung der Bewirtschaftungskosten, jedoch ist diese nun tatsächlich modellkonformer. Die Änderung kann somit als Schritt in Richtung einer Angleichung der steuerlichen Bewertungswerte an die tatsächlichen Verkehrswerte betrachtet werden. Es würde jedoch als vorteilhaft gesehen, wenn eine Art Automatismus zwischen der Anlage 23 BewG und der Anlage 3 zur ImmoWertV durch einen dynamischen Verweis eingeführt worden wäre, um eine Vereinheitlichung bei eventuellen Änderungen der ImmoWertV zu gewährleisten. Weiter wird die Anpassung der in § 188 Abs. 2 BewG gesetzlich vorgegebenen pauschalen Liegenschaftszinssätze als überfällig und systemisch gerechtfertigt angesehen, um der enormen Dynamik des deutschen Immobilienmarkts zu entsprechen. Allerdings bleiben wesentliche Kritikpunkte bestehen: Die derzeitige Regelung, die nur eine grobe Einteilung in vier Gebäudekategorien vorsieht, vernachlässigt die regional sehr unterschiedlichen Renditeverhältnisse, insb. beim Vergleich zwischen städtischen und ländlichen Gebieten. Außerdem führt die Festlegung fixer Zinssätze weiterhin zu einer Loslösung von den tatsächlichen Marktbedingungen. Daraus resultiert, dass der Gesetzgeber die An-

¹³⁴ Vgl. ebd., S. 114.

¹³⁵ Vgl. Eisele (2023b), S. 1576 f.

gemessenheit der Zinssätze kontinuierlich überprüfen muss. Anpassungen können zudem nur durch ein neues Gesetzgebungsverfahren realisiert werden, was eine flexible Reaktion auf Marktveränderungen erschwert.¹³⁶

Entsprechend § 182 Abs. 1 und 4 BewG wird sowohl Wohnungseigentum als auch Teileigentum im Rahmen der ErbSt grundsätzlich nicht nach dem Ertragswertverfahren bewertet, sondern weicht von den üblichen Marktgegebenheiten ab. Daher haben die Änderungen im Bereich der privaten Vermögensübertragungen nur Auswirkungen auf eine relativ kleine Anzahl von Transaktionen. Dies betrifft insb. die Übertragung von Mietwohngrundstücken und Grundstücken mit gemischter Nutzung. Bei der Übertragung von Betriebsvermögen ist jedoch mit größeren Auswirkungen zu rechnen, da Betriebsvermögen oft Geschäftsgrundstücke umfasst und somit häufiger von den Neuregelungen betroffen ist.¹³⁷

4.2. Beurteilung der Auswirkungen auf das Sachwertverfahren

Beim Einsatz des Sachwertverfahrens können sowohl die GND nach Anlage 22 des BewG n.F., als auch die Nutzung von (hohen) Regionalfaktoren nach § 190 Abs. 5 BewG, sofern diese von dem verantwortlichen Gutachterausschuss für das spezifische Objekt bereitgestellt werden, eine teils signifikant wertsteigernde Wirkung haben. Darüber hinaus resultiert die Erhöhung der im BewG festgesetzten Wertzahlen, insb. wenn die Gutachterausschüsse keine adäquaten Sachwertfaktoren publizieren und daher die standardisierten Werte nach § 191 Satz 2, Anlage 25 BewG zum Tragen kommen, zwangsläufig in erhöhten, teilweise nicht sachgerechten, Werten des Grundbesitzes.¹³⁸ Das Sachwertverfahren, wie in § 182 Abs. 4 BewG definiert, ist zwar grundsätzlich als Auffangverfahren für die Bemessung der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Grundlage vorgesehen, doch auch wenn das Gesetz das Sachwertverfahren als nachrangige Option sieht, wird es in der Praxis deutlich häufiger für Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser angewendet. Dies liegt daran, dass die Gutachterausschüsse Vergleichsfaktoren noch nicht flächendeckend veröffentlicht haben und es oft an einer hinreichenden Übereinstimmung der wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren zwischen dem Vergleichsobjekt und dem zu bewertenden Objekt fehlt. Aus diesen

¹³⁶ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 313.

¹³⁷ Vgl. ebd., S. 313.

¹³⁸ Vgl. Drummer (2023), S. 114.

Gründen nimmt das Sachwertverfahren nach §§ 189 ff. BewG eine bedeutende Rolle bei der Übertragung von privatem Immobilienvermögen ein.¹³⁹

Die Integration von Regionalfaktoren bei der Ermittlung der RHK gem. der novellierten ImmoWertV wird grundsätzlich positiv bewertet, da sie eine adäquate Berücksichtigung regionaler Differenzen bei den Gebäudeherstellungskosten ermöglicht. Obwohl die Regionalfaktoren erst 2021 in die ImmoWertV aufgenommen wurden und wahrscheinlich noch nicht flächendeckend vorhanden sind, hatten einige Gutachterausschüsse in teuren Ballungsgebieten bereits regionale Baupreisfaktoren bestimmt und veröffentlicht. Diese regional angepassten HK stehen in enger Verbindung zu den Sachwertfaktoren (im BewG als Wertzahlen bezeichnet), die beide zur Anpassung der Bewertung an regionale Marktbedingungen geeignet sind. Jedoch darf eine Marktanpassung, die bereits durch den Regionalfaktor erfolgt ist, nicht nochmals bei der Anwendung des Sachwertfaktors vorgenommen werden.¹⁴⁰

Die gesetzlichen Wertzahlen wurden durch das JStG 2022 erheblich erhöht und sollen nur angewendet werden, wenn keine passenden Sachwertfaktoren der Gutachterausschüsse vorliegen. Kritisch zu sehen ist, dass keine direkte Verknüpfung zwischen dem Regionalfaktor und den Sachwertfaktoren bzw. Wertzahlen besteht. In bestimmten Fällen, insb. in Ballungsgebieten, können erhöhte regionale HK angewendet werden, ohne dass Raum für einen hohen Sachwertfaktor bleibt, da das BewG eine erneute Marktanpassung über die höheren gesetzlichen Wertzahlen vornimmt. Da Regionalfaktoren einfacher anwendbar und für Gesamtmärkte ermittelbar sind, werden sie vermutlich bald flächendeckend verfügbar sein. Im Gegensatz dazu sind Sachwertfaktoren komplexer und seltener für einen regionalen Gesamtmarkt verfügbar, da sie von weiteren Parametern abhängig sind. Daher wird in vielen Fällen der höhere gesetzliche Faktor zur Anwendung kommen.¹⁴¹

Abschließend ist festzuhalten, dass im Sachwertverfahren systematisch Parameter aus unterschiedlichen Modellansätzen vermischt werden und somit zu starken Wertverzerrungen führen können, was wiederum zulasten der Steuerpflichtigen geht. Gerade bei vermietetem Wohnungs- und Teileigentum dürfte dies zu überhöhten Werten führen, die Herleitung der Wertbemessung ist dabei alles andere als modellkonform.¹⁴²

¹³⁹ Vgl. Nagel/Schlund (2023), S. 314 f.

¹⁴⁰ Vgl. ebd., S. 315.

¹⁴¹ Vgl. ebd., S. 315 f.

¹⁴² Vgl. ebd., S. 317.

4.3. Beurteilung der Auswirkungen auf Fälle des Erbbaurechts

Trotz weitreichender Modifikationen und einer aufwendigeren Ermittlungssystematik bei der Bewertung der Erbbaurechte und Erbbaugrundstücke zeigt sich, dass die durch das JStG 2022 intendierte Harmonisierung der BewG-Vorschriften mit der ImmoWertV für diesen speziellen Markt sowohl sprachlich als auch inhaltlich nicht durchgängig realisiert wurde.¹⁴³ Laut § 23 Abs. 2 Satz 1 ImmoWertV reflektieren Erbbaurechtskoeffizienten die Wertrelation zwischen dem Erbbaurecht und dem unbelasteten Grundstück und zählen zu den wesentlichen Daten für die Wertermittlung. In Anbetracht der individuellen Gestaltung von Erbbaurechtsverträgen sind diese Koeffizienten speziell beeinflusst durch den sachlichen und regionalen Teilmarkt, die Nutzung, die verbleibende Laufzeit, die Höhe des erzielbaren Erbbauzinses, die Anpassungsmöglichkeiten des Erbbauzinses, die Lage sowie zusätzliche Vertragsbedingungen wie Optionen zur Verlängerung oder Regelungen zur Entschädigung beim Ablauf des Erbbaurechts. In der Fachliteratur wird die Abbildung dieser vielfältigen Abhängigkeiten in einem einzelnen Erbbaurechtskoeffizienten durchaus skeptisch gesehen. Dementsprechend wird die bevorzugte Nutzung von Erbbaurechtskoeffizienten vor dem Vergleichswertverfahren kritisch hinterfragt.¹⁴⁴

¹⁴³ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 48.

¹⁴⁴ Vgl. Eisele (2023c), S. 1639 f.

5. Schlussbemerkung

Wie zu Beginn erwähnt, wurde in verschiedenen Medien intensiv darüber berichtet, dass die Änderungen im Rahmen des JStG 2022 zu einer erheblichen Erhöhung der Erbschaftsteuer bei Immobilien führen würden. Die Berichterstattung reichte von sachlicher Information bis hin zu dramatischen Darstellungen, die bei den Betroffenen für Besorgnis sorgten. Der mediale Aufschrei war zumindest in Teilen übertrieben und von Unsicherheiten und Ängsten geprägt, was u.a. auf folgende Gründe zurückgeführt werden kann:

Mangel an detailliertem Verständnis: Oft basiert die mediale Berichterstattung nicht auf einem tiefgreifenden Verständnis der komplexen steuerrechtlichen Änderungen. Hier ist eine differenzierte Betrachtung nötig, um die tatsächlichen Auswirkungen der Gesetzesänderungen zu verstehen.

Überbetonung negativer Aspekte: Medien tendieren dazu, sich auf die potenziell negativen Aspekte zu konzentrieren, was zu einer verzerrten Wahrnehmung führen kann. Änderungen im Steuerrecht haben oftmals sowohl Gewinner als auch Verlierer.

Fehlinterpretation von Statistiken: Medienberichte stützen sich manchmal auf Statistiken, die ohne den erforderlichen Kontext präsentiert werden. Allerdings können Daten ohne entsprechenden Kontext irreführend sein.

Unzureichende Berücksichtigung der Freibeträge und Staffelungen: Viele Medienberichte vernachlässigen die Tatsache, dass die Erbschaftsteuer durch verschiedene Freibeträge und Staffelungen abgemildert wird. Diese Aspekte sind jedoch bei der Ermittlung der tatsächlichen Steuerlast sehr bedeutend.

Fehlende Langzeitperspektive: Der Fokus auf unmittelbare Auswirkungen vernachlässigt oft die langfristigen Ziele und Vorteile der Gesetzesänderungen, wie eine gerechtere Steuerverteilung und eine Anpassung an aktuelle Marktbedingungen.

Verallgemeinerung einzelner Fälle: In den Medien werden oft Einzelfälle hervorgehoben, die nicht repräsentativ für die Mehrheit der Steuerpflichtigen sind. Deshalb ist es wichtig, individuelle Fälle von allgemeinen Trends zu unterscheiden.

Mangel an Expertenmeinungen in der Berichterstattung: In vielen Fällen basiert die mediale Berichterstattung nicht auf fundierten Expertenmeinungen, sondern auf spekulativen oder sensationalistischen Quellen. Steuerexperten und Wirtschaftsanalysten bieten i.d.R. eine ausgewogenere und fundiertere Perspektive.

Vernachlässigung der Reformnotwendigkeit: Die Notwendigkeit der Reformen im Steuersystem, insb. zur Anpassung an die aktuellen wirtschaftlichen Realitäten und zur Sicherstellung einer gerechten Steuerlastverteilung, wird in den Medien oft übersehen.

Jedoch ist es wahr, dass die Neubewertung des Grundvermögens in bestimmten Fällen zu einer teils deutlich höheren Steuerlast führen wird, was auch durch die in dieser Arbeit präsentierten Modellrechnungen ersichtlich wird. In diesem Zusammenhang ist es zudem erwähnenswert, dass die rechtlichen Änderungen in eine Zeit mit hohen Immobilienwerten und -preisen fielen. Der Gesetzgeber sah trotz dieser Tatsache jedoch keine Notwendigkeit, dies durch eine Anhebung der Freibeträge für die ErbSt – was seit 2009 nicht vorgenommen wurde – zu flankieren.¹⁴⁵ Abhängig davon, wie sich die Grundbesitzwerte in der aktuellen Bewertungs- bzw. Besteuerungspraxis niederschlagen, könnte die eingangs angeklungene politische Debatte über eine entsprechende Anpassung der Freibeträge anhalten oder sogar weiter an Fahrt aufnehmen.

In jedem Fall ist es unabdingbar, die Gesamtzusammenhänge und individuellen Fälle zu betrachten. Insgesamt zeigt sich wieder einmal, dass das Thema der Steuergesetzgebung komplex ist und differenzierte Betrachtungen erfordert. Es ist wichtig, dass sowohl die Medien, die Öffentlichkeit und insb. direkt Betroffene sich umfassend von Experten informieren und beraten lassen. Nur so werden die tatsächlichen Auswirkungen solcher Gesetzesänderungen verständlich und es kann der Öffentlichkeit ein reelles Bild vermittelt werden.

¹⁴⁵ Vgl. Marquardt/Miethe (2023), S. 48.

Literaturverzeichnis

Barent, Sibylle (2022), in: Ramthun, Christian (2022): Haus & Grund befürchtet drastischen Anstieg der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Immobilien zum Jahreswechsel (online), vom 11. Oktober 2022, in: WirtschaftsWoche, Abrufdatum: 30. Oktober 2023. <https://www.wiwo.de/politik/deutschland/jahressteuergesetz-haus-und-grund-befuerchtet-drastischen-anstieg-der-erbschaft-und-schenkungssteuer-bei-immobilien-zum-jahreswechsel/28735846.html>

BMF (2023): Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder – Anwendung der Vorschriften für die Bewertung des Grundvermögens im Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) – AEBew JStG 2022 – vom 20. März 2023.

Bock, Torsten (2023): in: Viskorf, Hermann-Ulrich / Schuck, Stephan / Wälzholz, Eckhard: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz –Kommentar, 7. A., Herne 2023. S. 1566 - 1918.

Bolik, Andreas / Nonnenmacher, Roland / Peterich, Anna (2023): Das Jahressteuergesetz 2022 – Ein erster Überblick, in: StuB Nr. 1 vom 13.01.2023, S. 12 - 19.

Bräutigam, Rainer (2022): Massive Erhöhungen durch das JStG 2022 bei der Grundbesitzbewertung der Erbschaftsteuer? – Es kommt darauf an!, in: NWB-EV Nr. 12 vom 07.12.2022, S. 374 - 378.

Dorn, Katrin (2023): Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG – Grundsätze und aktuelle Entwicklungen, in: NWB-EV Nr. 7 vom 05.07.2023, S. 212 - 215.

dpa / epd (2023), Bayern klagt gegen Erbschaftssteuer (online), vom 18. Juni 2023, in: zdf heute, Abrufdatum: 30. Oktober 2023. <https://www.zdf.de/nachrichten/politik/bayern-verfassungsklage-erbschaftsteuer-100.html>

Drummer, Verena (2023): F. Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Egner, Thomas / Demmler, Uwe (Hrsg.) – Steuerrecht aktuell 1/2023, 1. A., Herne 2023, S. 107 - 115.

Eisele, Dirk (2023a): JStG 2022: Änderung des Bewertungsgesetzes für Zwecke der erbschaftsteuerlichen Grundbesitzbewertung – Ertrags- und Sachwertverfahren sowie Grundbesitzbewertung in Erbbaurechtsfällen, in: NWB Nr. 4 vom 27.01.2023, S. 255 - 271.

Eisele, Dirk (2023b): Erbschaftsteuerliche Immobilienbewertung nach dem JStG 2022 - Anwendungserlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 20.3.2023 – Teil 1: Regelbewertungsverfahren, in: NWB Nr. 22 vom 02.06.2023, S. 1562 - 1583.

Eisele, Dirk (2023c): Erbschaftsteuerliche Immobilienbewertung nach dem JStG 2022 - Anwendungserlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 20.3.2023 – Teil 2: Bewertung in Sonderfällen, in: NWB Nr. 23 vom 09.06.2023, S. 1638 - 1653.

Fratzscher, Marcel (2022), Wir brauchen eine andere Erbschaftssteuer (online), vom 16. Dezember 2022, in: Zeit-Online, Abrufdatum: 30. Oktober 2023.

<https://www.zeit.de/wirtschaft/2022-12/erbschaftsteuer-steuerreform-debatte-erbe-vermoegen/>

Krause, Ingo / Grootens, Mathias (2012): Neuerungen bei der Grundbesitzbewertung – Vorstellung und Kommentierung der ErbStR 2011, in: NWB-EV Nr. 4 vom 04.04.2012, S. 127 – 135.

Lehmann, Elke (2023): Neue Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer – Bebaute und unbebaute Grundstücke nach den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2022, in: SteuerStud Nr. 9 vom 05.09.2023, S. 556 - 567.

Marquardt, Robert / Mieth, Reinhard (2023): JStG 2022: Änderungen im Bereich der Grundbesitzbewertung, in: Der Erbschaft-Steuer-Berater 2/2023, S. 38 - 48.

Meincke, Jens Peter / Hannes, Frank / Holtz, Michael (2021): ErbStG – Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 18. A., München 2021.

Nagel, Karoline / Schlund, Albert (2023): Auswirkungen der Änderungen im Bewertungsgesetz durch das JStG 2022 – eine Praxisanalyse – Anpassung der Vorschriften an die ImmoWertV, in: NWB Nr. 5 vom 03.02.2023, S. 310 - 317.

o.V. (2022): Steuergesetze – Abgabenordnung, Bewertungsgesetz, Einkommensteuer einschließlich Nebenbestimmungen sowie Einkommensteuer-Tabellen, Erbschaftsteuer, Gewerbesteuer, Grunderwerbsteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Umwandlungssteuer u.a., 28. A., München 2022.

o.V. (2023): Steuergesetze – Abgabenordnung, Bewertungsgesetz, Einkommensteuer einschließlich Nebenbestimmungen sowie Einkommensteuer-Tabellen, Erbschaftsteuer, Gewerbesteuer, Grunderwerbsteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Umwandlungssteuer u.a., 30. A., München 2023.

Riepolt, Johannes (2023): Bewertung von Unternehmen und Immobilien für die Erbschaftsteuer – Überblick über die Verfahren. Neuerungen in BewG und ImmoWertV. Fremdwährungen in der Unternehmensbewertung, 3. A., Nürnberg 2023.

Schulz, Astrid / Kratzsch, Alexander (2023): Gestaltungsmöglichkeiten und Simulationen von familiären Immobilienübertragungen – Berücksichtigung der Änderung des BewG durch das JStG 2022 (Teil 1), in: NWB-EV Nr. 8 vom 02.08.2023, S. 255 - 259.

Zitelmann, Rainer (2023): Massive Steuererhöhung für Erben von Ein- und Zweifamilienhäusern (online), vom 21. Januar 2023, in: focus-online, Abrufdatum: 30. Oktober 2023.

https://www.focus.de/finanzen/berechnung-zeigt-steuererhoehung-fuer-erben-von-ein-und-zweifamilienhaeusern_id_180417696.html

Anhang

§ 177 BewG a. F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 177 Bewertung
(1) Den Bewertungen nach den §§ 179 und 182 bis 196 ist der gemeine Wert (§ 9) zu Grunde zu legen.
(2) Die für die Wertermittlung erforderlichen Daten des Gutachterausschusses im Sinne des § 193 Absatz 5 Satz 2 des Baugesetzbuchs sind bei den Bewertungen nach den §§ 182 bis 196 für längstens zwei Jahre ab dem Ende des Kalenderjahres maßgeblich, in dem der vom Gutachterausschuss zugrunde gelegte Auswertungszeitraum endet. Soweit sich die maßgeblichen Wertverhältnisse nicht wesentlich geändert haben, können die Daten auch über einen längeren Zeitraum als zwei Jahre hinaus angewendet werden.

§ 177 BewG n. F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 177 Bewertung
(1) Den Bewertungen nach den §§ 179 und 182 bis 196 ist der gemeine Wert (§ 9) zu Grunde zu legen.
(2) Bei den Bewertungen nach den §§ 182 bis 196 sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten im Sinne des § 193 Absatz 5 Satz 2 des Baugesetzbuchs anzuwenden, wenn diese Daten im Sinne des Absatzes 3 als geeignet anzusehen sind. Hat der Gutachterausschuss diese Daten auf einen Stichtag bezogen, ist der letzte Stichtag vor dem Bewertungsstichtag maßgeblich, sofern dieser nicht mehr als drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag liegt. Liegt der Bezugsstichtag mehr als drei Jahre zurück oder ist kein Bezugsstichtag bestimmt, sind die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten anzuwenden, die von den Gutachterausschüssen für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet werden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt. Diese Daten sind für längstens drei Jahre ab dem Ende des Kalenderjahres maßgeblich, in dem der vom Gutachterausschuss zugrunde gelegte Auswertungszeitraum endet. Soweit sich die maßgeblichen Wertverhältnisse nicht wesentlich geändert haben, können die Daten auch über einen längeren Zeitraum als drei Jahre hinaus angewendet werden.
(3) Die sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten nach Absatz 2 sind als geeignet anzusehen, wenn deren Ableitung weitgehend in demselben Modell erfolgt ist wie die Bewertung.
(4) Soweit in den §§ 179 und 182 bis 196 nichts anderes bestimmt ist, werden Besonderheiten, insbesondere die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, nicht berücksichtigt. § 198 bleibt hiervon unberührt.
Fußnote
(+++ § 177: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 181 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 181 Grundstücksarten
(1) Bei der Bewertung bebauter Grundstücke sind die folgenden Grundstücksarten zu unterscheiden: 1. Ein- und Zweifamilienhäuser, 2. Mietwohngrundstücke, 3. Wohnungs- und Teileigentum, 4. Geschäftsgrundstücke, 5. gemischt genutzte Grundstücke und 6. sonstige bebaute Grundstücke.
(2) Ein- und Zweifamilienhäuser sind Wohngrundstücke, die bis zu zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Ein Grundstück gilt auch dann als Ein- oder Zweifamilienhaus, wenn es zu weniger als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche, zu anderen als Wohnzwecken mitbenutzt und dadurch die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird.
(3) Mietwohngrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent, berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche, Wohnzwecken dienen, und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind.
(4) Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.
(5) 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.
(6) Geschäftsgrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind.
(7) Gemischt genutzte Grundstücke sind Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind.
(8) Sonstige bebaute Grundstücke sind solche Grundstücke, die nicht unter die Absätze 2 bis 7 fallen.
(9) Eine Wohnung ist die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben. Außerdem ist erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Die Wohnfläche muss mindestens 23 Quadratmeter (m ²) betragen.

§ 181 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 181 Grundstücksarten
(1) Bei der Bewertung bebauter Grundstücke sind die folgenden Grundstücksarten zu unterscheiden: 1. Ein- und Zweifamilienhäuser, 2. Mietwohngrundstücke, 3. Wohnungs- und Teileigentum, 4. Geschäftsgrundstücke, 5. gemischt genutzte Grundstücke und 6. sonstige bebaute Grundstücke.
(2) Ein- und Zweifamilienhäuser sind Wohngrundstücke, die bis zu zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Ein Grundstück gilt auch dann als Ein- oder Zweifamilienhaus, wenn es zu weniger als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche, zu anderen als Wohnzwecken mitbenutzt und dadurch die Eigenart als Ein- oder Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird.
(3) Mietwohngrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent, berechnet nach der Wohn- oder Nutzfläche, Wohnzwecken dienen, und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind.
(4) Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.
(5) 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.
(6) Geschäftsgrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind.
(7) Gemischt genutzte Grundstücke sind Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind.
(8) Sonstige bebaute Grundstücke sind solche Grundstücke, die nicht unter die Absätze 2 bis 7 fallen.
(9) Eine Wohnung ist in der Regel die Zusammenfassung mehrerer Räume, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein müssen, dass die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. Die Zusammenfassung der Räume muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbständigen Zugang haben. Daneben ist es erforderlich, dass die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Die Wohnfläche soll mindestens 20 Quadratmeter betragen.
Fußnote (+++ § 181: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 185 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 185 Ermittlung des Gebäudeertragswerts
(1) Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Dieser ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks (§ 186) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 187).
(2) Der Reinertrag des Grundstücks ist um den Betrag zu vermindern, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwerts ergibt; dies ergibt den Gebäudereinertrag. Der Verzinsung des Bodenwerts ist der Liegenschaftszinssatz (§ 188) zu Grunde zu legen. Ist das Grundstück wesentlich größer, als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht, und ist eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche zulässig und möglich, ist bei der Berechnung des Verzinsungsbetrags der Bodenwert dieser Teilfläche nicht zu berücksichtigen.
(3) Der Gebäudereinertrag ist mit dem sich aus der Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Maßgebend für den Vervielfältiger sind der Liegenschaftszinssatz und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes verlängert oder verkürzt haben, ist von einer der Verlängerung oder Verkürzung entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt regelmäßig mindestens 30 Prozent der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer.

§ 185 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 185 Ermittlung des Gebäudeertragswerts
(1) Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Dieser ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks (§ 186) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 187).
(2) Der Reinertrag des Grundstücks ist um den Betrag zu vermindern, der sich durch eine angemessene Verzinsung des Bodenwerts ergibt; dies ergibt den Gebäudereinertrag. Der Verzinsung des Bodenwerts ist der Liegenschaftszinssatz (§ 188) zu Grunde zu legen. Ist das Grundstück wesentlich größer, als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht, und ist eine zusätzliche Nutzung oder Verwertung einer Teilfläche zulässig und möglich, ist bei der Berechnung des Verzinsungsbetrags der Bodenwert dieser Teilfläche nicht zu berücksichtigen.
(3) Der Gebäudereinertrag ist mit dem sich aus der Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Maßgebend für den Vervielfältiger sind der Liegenschaftszinssatz und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Das Alter des Gebäudes ist durch Abzug des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen. Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die Restnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, ist von der entsprechend verlängerten Restnutzungsdauer auszugehen. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt vorbehaltlich des Satzes 7 mindestens 30 Prozent der Gesamtnutzungsdauer. Bei einer bestehenden Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist die nach den Sätzen 3 bis 6 ermittelte Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt.
Fußnote
(+++ § 185: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 187 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 187 Bewirtschaftungskosten
(1) Bewirtschaftungskosten sind die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis; durch Umlagen gedeckte Betriebskosten bleiben unberücksichtigt.
(2) Die Bewirtschaftungskosten sind nach Erfahrungssätzen anzusetzen. Anzuwenden sind die Erfahrungssätze, die von den Gutachterausschüssen für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet werden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt. Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Erfahrungssätze zur Verfügung stehen, ist von den pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 auszugehen.
Fußnote
(+++ § 187: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 187 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 187 Bewirtschaftungskosten
(1) Bewirtschaftungskosten sind die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis; durch Umlagen gedeckte Betriebskosten bleiben unberücksichtigt.
(2) Anzusetzen sind die nach Absatz 3 an den Bewertungsstichtag angepassten Bewirtschaftungskosten aus Anlage 23.
(3) Die Verwaltungskosten und Instandhaltungskosten für Wohnnutzung in Anlage 23 sind jährlich an den vom Statistischen Bundesamt festgestellten Verbraucherpreisindex für Deutschland anzupassen. Die Anpassung erfolgt mit dem Prozentsatz, um den sich der Verbraucherpreisindex für den Monat Oktober 2001 gegenüber demjenigen für den Monat Oktober des Jahres, das dem Bewertungsstichtag vorausgeht, erhöht oder verringert hat. Die indizierten Bewirtschaftungskosten sind für alle Bewertungsstichtage des Kalenderjahres anzuwenden. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht den maßgebenden Verbraucherpreisindex im Bundessteuerblatt.
Fußnote
(+++ § 187: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 188 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 188 Liegenschaftszinssatz
(1) Der Liegenschaftszinssatz ist der Zinssatz, mit dem der Verkehrswert von Grundstücken im Durchschnitt marktüblich verzinst wird.
(2) Anzuwenden sind die Liegenschaftszinssätze, die von den Gutachterausschüssen für den letzten Auswertungszeitraum abgeleitet werden, der vor dem Kalenderjahr endet, in dem der Bewertungsstichtag liegt. Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, gelten die folgenden Zinssätze: 1. 5 Prozent für Mietwohngrundstücke, 2. 5,5 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, 3. 6 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, und 4. 6,5 Prozent für Geschäftsgrundstücke.
Fußnote
(+++ § 188: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 188 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 188 Liegenschaftszinssatz
(1) Liegenschaftszinssätze sind Kapitalisierungszinssätze, mit denen Verkehrswerte von Grundstücken je nach Grundstücksart im Durchschnitt marktüblich verzinst werden.
(2) Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs ermittelten Liegenschaftszinssätze nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3. Soweit derartige Liegenschaftszinssätze nicht zur Verfügung stehen, gelten die folgenden Zinssätze: 1. 3,5 Prozent für Mietwohngrundstücke, 2. 4,5 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, 3. 5,0 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, und 4. 6,0 Prozent für Geschäftsgrundstücke.
Fußnote
(+++ § 188: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 189 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 189 Bewertung im Sachwertverfahren
(1) Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert nach § 190 zu ermitteln. Sonstige bauliche Anlagen, insbesondere Außenanlagen, und der Wert der sonstigen Anlagen sind regelmäßig mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten.
(2) Der Bodenwert ist der Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179.
(3) Der Bodenwert und der Gebäudesachwert (§ 190) ergeben den vorläufigen Sachwert des Grundstücks. Dieser ist zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer Wertzahl nach § 191 zu multiplizieren.

§ 189 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 189 Bewertung im Sachwertverfahren
(1) Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert nach § 190 zu ermitteln.
(2) Der Bodenwert ist der Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179.
(3) Der Bodenwert und der Gebäudesachwert (§ 190) ergeben den vorläufigen Sachwert des Grundstücks. Dieser ist zur Anpassung an den gemeinen Wert mit einer Wertzahl nach § 191 zu multiplizieren.
(4) Der Wert der baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen ist grundsätzlich mit dem nach den Absätzen 1 bis 3 ermittelten Sachwert abgegolten. Dies gilt nicht bei besonders werthaltigen baulichen Außenanlagen und sonstigen Anlagen.
Fußnote
(+++ § 189: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 190 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 190 Ermittlung des Gebäudesachwerts
(1) Bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts ist von den Regelherstellungskosten des Gebäudes auszugehen. Regelherstellungskosten sind die gewöhnlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit. Durch Multiplikation der jeweiligen nach Absatz 2 an den Bewertungsstichtag angepassten Regelherstellungskosten mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes ergibt sich der Gebäuderegelherstellungswert. Die Regelherstellungskosten sind in der Anlage 24 enthalten.
(2) Die Anpassung der Regelherstellungskosten erfolgt anhand der vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Baupreisindizes. Dabei ist auf die Preisindizes für die Bauwirtschaft abzustellen, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden jeweils als Jahresdurchschnitt ermittelt. Diese Preisindizes sind für alle Bewertungsstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt.
(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Anlage 24 zu diesem Gesetz dadurch zu ändern, dass es die darin aufgeführten Regelherstellungskosten nach Maßgabe marktüblicher gewöhnlicher Herstellungskosten aktualisiert, soweit dies zur Ermittlung des gemeinen Werts erforderlich ist.
(4) Vom Gebäuderegelherstellungswert ist eine Alterswertminderung abzuziehen. Diese wird regelmäßig nach dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22 bestimmt. Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes verlängert haben, so ist von einem entsprechenden späteren Baujahr auszugehen. Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist bei der Ermittlung der Alterswertminderung von der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen. Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Gebäudewert ist regelmäßig mit mindestens 30 Prozent des Gebäuderegelherstellungswerts anzusetzen.
Fußnote (+++ § 190: Zur Anwendung vgl. § 265 Abs. 10 +++)

§ 190 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 190 Ermittlung des Gebäudesachwerts
(1) Bei der Ermittlung des Gebäudesachwerts ist von den Regelherstellungskosten des Gebäudes auszugehen. Regelherstellungskosten sind die durchschnittlichen Herstellungskosten je Flächeneinheit. Die Regelherstellungskosten sind in der Anlage 24 enthalten.
(2) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Anlage 24 zu diesem Gesetz dadurch zu ändern, dass es die darin aufgeführten Regelherstellungskosten nach Maßgabe marktüblicher durchschnittlicher Herstellungskosten aktualisiert, soweit dies zur Ermittlung des gemeinen Werts erforderlich ist.
(3) Zur Ermittlung des Gebäudesachwerts sind die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes mit dem Regionalfaktor nach Absatz 5 sowie dem Alterswertminderungsfaktor nach Absatz 6 zu multiplizieren. Die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes ergeben sich durch Multiplikation der Regelherstellungskosten nach den Absätzen 1 und 2 mit der jeweiligen Brutto-Grundfläche des Gebäudes und dem Baupreisindex nach Absatz 4.
(4) Die Anpassung der Regelherstellungskosten an den Bewertungsstichtag erfolgt anhand der vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Baupreisindizes. Dabei ist auf die Preisindizes für die Bauwirtschaft abzustellen, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden jeweils als Jahresdurchschnitt ermittelt. Diese Preisindizes sind für alle Bewertungsstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt.
(5) Durch Regionalfaktoren wird der Unterschied zwischen dem bundesdurchschnittlichen und dem regionalen Baukostenniveau berücksichtigt. Anzuwenden sind die Regionalfaktoren, die von den Gutachterausschüssen bei der Ableitung der Sachwertfaktoren nach § 191 Satz 1 zugrunde gelegt worden sind. Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Regionalfaktoren zur Verfügung stehen, gilt der Regionalfaktor 1,0.
(6) Der Alterswertminderungsfaktor entspricht dem Verhältnis der Restnutzungsdauer des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur Gesamtnutzungsdauer nach Anlage 22. Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag ermittelt. Das Alter des Gebäudes ist durch Abzug des Jahres der Bezugsfertigkeit des Gebäudes vom Jahr des Bewertungsstichtags zu bestimmen. Sind nach Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die Restnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, ist von der entsprechend verlängerten Restnutzungsdauer auszugehen. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt vorbehaltlich des Satzes 6 mindestens 30 Prozent der Gesamtnutzungsdauer. Bei einer bestehenden Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist die nach den Sätzen 2 bis 5 ermittelte Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt.
Fußnote (+++ § 190: Zur Anwendung vgl. § 265 Abs. 10 +++)

§ 193 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 193 Bewertung des Erbbaurechts
(1) Der Wert des Erbbaurechts ist im Vergleichsverfahren nach § 183 zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Erbbaurecht Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen.
(2) In allen anderen Fällen setzt sich der Wert des Erbbaurechts zusammen aus einem Bodenwertanteil nach Absatz 3 und einem Gebäudewertanteil nach Absatz 5.
(3) Der Bodenwertanteil ergibt sich aus der Differenz zwischen 1. dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks nach Absatz 4 und 2. dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins. Der so ermittelte Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren.
(4) Der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks ergibt sich durch Anwendung des Liegenschaftszinssatzes im Sinne des § 188 Absatz 2 Satz 1 auf den Bodenwert nach § 179. Soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, gelten die folgenden Zinssätze: 1. 3 Prozent für Ein- und Zweifamilienhäuser und Wohnungseigentum, das wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist, 2. 5 Prozent für Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum, das nicht unter Nummer 1 fällt, 3. 5,5 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, sowie sonstige bebaute Grundstücke, 4. 6 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, und 5. 6,5 Prozent für Geschäftsgrundstücke und Teileigentum.
(5) Der Gebäudewertanteil ist bei der Bewertung des bebauten Grundstücks im Ertragswertverfahren der Gebäudeertragswert nach § 185, bei der Bewertung im Sachwertverfahren der Gebäudesachwert nach § 190. Ist der bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen, ist der Gebäudewertanteil des Erbbaurechts um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks nach § 194 Abs. 4 zu mindern.
Fußnote (+++ § 193: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 193 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 193 Bewertung des Erbbaurechts
(1) Der Wert des Erbbaurechts ist durch Multiplikation des Werts des unbelasteten Grundstücks mit einem Erbbaurechtskoeffizienten zu ermitteln. Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs ermittelten Erbbaurechtskoeffizienten nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3. Der Wert des unbelasteten Grundstücks ist der Wert des Grundstücks, der nach den §§ 179, 182 bis 196 festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde.
(2) Der Wert des Erbbaurechts ist durch Multiplikation des nach den Absätzen 3 bis 5 ermittelten Werts mit einem Erbbaurechtsfaktor zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Erbbaurecht kein Erbbaurechtskoeffizient nach Absatz 1 vorliegt. Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs ermittelten Erbbaurechtsfaktoren nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3. Soweit derartige Erbbaurechtsfaktoren nicht zur Verfügung stehen, gilt der Erbbaurechtsfaktor 1,0.
(3) Zur Ermittlung des Werts des Erbbaurechts wird zunächst die Summe aus 1. dem Wert des unbelasteten Grundstücks im Sinne des Absatzes 1 Satz 3 abzüglich des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks nach § 179 und 2. der nach Absatz 4 über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins abzuziehen.
(4) Der Unterschiedsbetrag aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Für die Kapitalisierung sind die Zinssätze zu verwenden, die der Ermittlung des Erbbaurechtsfaktors im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 zugrunde gelegt wurden. Soweit derartige Zinssätze nicht zur Verfügung stehen, gelten folgende Zinssätze: 1. 2,5 Prozent für Ein- und Zweifamilienhäuser und Wohnungseigentum, das wie Ein- und Zweifamilienhäuser gestaltet ist, 2. 3,5 Prozent für Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum, das nicht unter Nummer 1 fällt, 3. 4,5 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, sowie sonstige bebaute Grundstücke, 4. 5,0 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, und 5. 6,0 Prozent für Geschäftsgrundstücke und Teileigentum. Der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks ergibt sich durch Anwendung des Zinssatzes nach Satz 2 oder 3 auf den Bodenwert nach § 179. Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 2 oder 3 anzuwendenden Zinssatzes.
(5) Zur Ermittlung des bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigenden Wertanteils der Gebäude oder des Gebäudes im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 ist auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Erbbaurechts die Differenz aus dem Wert des Grundstücks nach den §§ 179, 182 bis 196 und dem Bodenwert nach § 179 zu ermitteln. Hierbei ist die Restnutzungsdauer des Gebäudes bei Ablauf des Erbbaurechts zugrunde zu legen. Der so ermittelte Unterschiedsbetrag ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts nach Maßgabe der Anlage 26 auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen. Für die Abzinsung sind die Zinssätze im Sinne des Absatzes 4 Satz 2 oder 3 anzuwenden. Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0. Der auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Unterschiedsbetrag ist mit dem nicht zu entschädigenden Wertanteil der jeweiligen Gebäude zu multiplizieren.
Fußnote (+++ § 193: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 194 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 194 Bewertung des Erbbaugrundstücks
(1) Der Wert des Erbbaugrundstücks ist im Vergleichsverfahren nach § 183 zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Grundstück Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen.
Gebäudewertanteil nach Absatz 4 zu erhöhen, wenn der Wert des Gebäudes vom Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist.
(3) Der Bodenwertanteil ist die Summe des über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwerts nach § 179 und der über diesen Zeitraum kapitalisierten Erbbauzinsen. Der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert wird in Abhängigkeit vom Zinssatz nach § 193 Abs. 4 und der Restlaufzeit des Erbbaurechts ermittelt; er ist Anlage 26 zu entnehmen. Als Erbbauzinsen sind die am Bewertungsstichtag vereinbarten jährlichen Erbbauzinsen anzusetzen; sie sind mit dem sich aus Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren.
(4) Der Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks entspricht dem Gebäudewert oder dem anteiligen Gebäudewert, der dem Eigentümer des Erbbaugrundstücks bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf entschädigungslos zufällt; er ist nach Maßgabe der Anlage 26 auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen.

§ 194 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 194 Bewertung des Erbbaugrundstücks
(1) Der Wert des Erbbaugrundstücks ist durch Multiplikation des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks mit einem Erbbaugrundstückskoeffizienten zu ermitteln. Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs ermittelten Erbbaugrundstückskoeffizienten nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3. Der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks ist der Wert des Grundstücks, der nach § 179 festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde.
(2) Der Wert des Erbbaugrundstücks ist durch Multiplikation des Werts des Erbbaugrundstücks nach den Absätzen 3 bis 5 mit einem Erbbaugrundstücksfaktor zu ermitteln, wenn für das zu bewertende Erbbaugrundstück kein Erbbaugrundstückskoeffizient nach Absatz 1 vorliegt. Anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen ermittelten Erbbaugrundstücksfaktoren nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3. Soweit derartige Erbbaugrundstücksfaktoren nicht zur Verfügung stehen, gilt der Erbbaugrundstücksfaktor 1,0.
(3) Zur Ermittlung des Werts des Erbbaugrundstücks wird zunächst die Summe aus <ol style="list-style-type: none">1. dem nach Absatz 4 über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwert des unbelasteten Grundstücks im Sinne des Absatzes 1 Satz 3 und2. dem nach Absatz 5 über die Restlaufzeit des Erbbaurechts kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins gebildet. Ein bei Ablauf des Erbbaurechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes nach § 193 Absatz 5 ist hinzuzurechnen.
(4) Der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks im Sinne des Absatzes 1 Satz 3 ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus der Anlage 26 ergebenden Abzinsungsfaktor abzuzinsen. Für die Abzinsung sind die Zinssätze zu verwenden, die der Ermittlung des Erbbaugrundstücksfaktors im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 zugrunde gelegt wurden. Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Zinssätze zur Verfügung stehen, gelten die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3. Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0.
(5) Der vertraglich vereinbarte jährliche Erbbauzins ist über die Restlaufzeit des Erbbaurechts mit dem sich aus Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Für die Kapitalisierung sind die Zinssätze zu verwenden, die der Ermittlung des Erbbaugrundstücksfaktors im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 zugrunde gelegt wurden. Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Zinssätze zur Verfügung stehen, gelten die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3. Liegt ein immerwährendes Erbbaurecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 2 oder 3 anzuwendenden Zinssatzes.
Fußnote
(+++ § 194: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

§ 195 BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 195 Gebäude auf fremdem Grund und Boden
(1) In Fällen von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden (Absatz 2) und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks (Absatz 3) gesondert zu ermitteln.
(2) Das Gebäude auf fremdem Grund und Boden wird bei einer Bewertung im Ertragswertverfahren mit dem Gebäudeertragswert nach § 185, bei einer Bewertung im Sachwertverfahren mit dem Gebäudesachwert nach § 190 bewertet. Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, ist bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts der Vervielfältiger nach Anlage 21 anzuwenden, der sich für die am Bewertungsstichtag verbleibende Nutzungsdauer ergibt. § 185 Abs. 3 Satz 5 ist nicht anzuwenden. Ist in diesen Fällen der Gebäudesachwert zu ermitteln, bemisst sich die Alterswertminderung im Sinne des § 190 Absatz 4 Satz 1 bis 3 nach dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag und der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer. § 190 Absatz 4 Satz 5 ist nicht anzuwenden.
(3) Der Wert des belasteten Grundstücks ist der auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Bodenwert nach § 179 zuzüglich des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Entgelts. Der Abzinsungsfaktor für den Bodenwert wird in Abhängigkeit vom Zinssatz nach § 193 Abs. 4 und der Restlaufzeit des Nutzungsverhältnisses ermittelt; er ist Anlage 26 zu entnehmen. Das über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierte Entgelt ergibt sich durch Anwendung des Vervielfältigers nach Anlage 21 auf das zum Bewertungsstichtag vereinbarte jährliche Entgelt.
Fußnote
(+++ § 195 Abs. 2 Satz 4 u. 5: Zur Anwendung vgl. § 265 Abs. 10 +++)

§ 195 BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) § 195 Gebäude auf fremdem Grund und Boden
(1) In Fällen von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden (Absätze 2 bis 4) und die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks (Absätze 5 bis 7) gesondert zu ermitteln. Die ermittelten Grundbesitzwerte dürfen nicht weniger als 0 Euro betragen.
(2) Der Wert des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden wird ermittelt durch Bildung der Summe aus 1. dem Wert des Grundstücks, der nach den §§ 179, 182 bis 196 festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Nutzungsrecht nicht bestünde, abzüglich des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks nach § 179 und 2. der nach Absatz 3 über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Differenz aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt. Ein bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes nach Absatz 4 ist abzuziehen.
(3) Der Unterschiedsbetrag aus dem angemessenen Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des unbelasteten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt ist über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus der Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Für die Kapitalisierung sind die von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze nach Maßgabe des § 177 Absatz 2 und 3 zugrunde zu legen. Soweit von den Gutachterausschüssen keine derartigen Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, gelten die Zinssätze nach § 193 Absatz 4 Satz 3 entsprechend. Der angemessene Verzinsungsbetrag des Bodenwerts des fiktiv unbelasteten Grundstücks ergibt sich durch Anwendung des Zinssatzes nach Satz 2 oder 3 auf den Bodenwert nach § 179. Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Satz 2 oder 3 anzuwendenden Zinssatzes.
(4) Zur Ermittlung des bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigenden Wertanteils der Gebäude oder des Gebäudes im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 ist auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Nutzungsrechts die Differenz aus dem Wert des unbelasteten Grundstücks nach den §§ 179, 182 bis 196 und dem Bodenwert nach § 179 zu ermitteln. Hierbei ist die Restnutzungsdauer des Gebäudes bei Ablauf des Nutzungsrechts zugrunde zu legen. Die so ermittelte Differenz ist über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts nach Maßgabe der Anlage 26 auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen. Für die Abzinsung sind die Liegenschaftszinssätze im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 oder 3 anzuwenden. Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0. Die auf den Bewertungsstichtag abgezinsten Differenz ist mit dem nicht zu entschädigenden Wertanteil der jeweiligen Gebäude zu multiplizieren. Ist der Nutzer verpflichtet, das Gebäude bei Ablauf des Nutzungsrechts zu beseitigen, ergibt sich kein Wertanteil des Gebäudes.
(5) Der Wert des mit dem Nutzungsrecht belasteten Grundstücks wird ermittelt durch Bildung der Summe aus 1. dem nach Absatz 6 über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts abgezinsten Wert des Grundstücks, der nach § 179 festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Nutzungsrecht nicht bestünde, und 2. dem nach Absatz 7 über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten vertraglich vereinbarten jährlichen Nutzungsentgelt. Ein bei Ablauf des Nutzungsrechts nicht zu entschädigender Wertanteil der Gebäude oder des Gebäudes im Sinne des Absatzes 4 ist hinzuzurechnen.
(6) Der Wert des unbelasteten Grundstücks nach § 179 ist über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus der Anlage 26 ergebenden Abzinsungsfaktor abzuzinsen. Für die Abzinsung sind die Zinssätze nach Absatz 3 Satz 2 oder 3 zugrunde zu legen. Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, ist der Abzinsungsfaktor 0.
(7) Das vertraglich vereinbarte jährliche Nutzungsentgelt ist über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts mit dem sich aus der Anlage 21 ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Für die Kapitalisierung sind die Zinssätze nach Absatz 3 Satz 2 oder 3 zugrunde zu legen. Liegt ein immerwährendes Nutzungsrecht vor, entspricht der Vervielfältiger dem Kehrwert des nach Absatz 3 Satz 2 oder 3 anzuwendenden Zinssatzes.
Fußnote
(+++ § 195: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)

Anlage 22 des BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) Anlage 22 (zu § 185 Absatz 3 Satz 3, § 190 Absatz 6 Satz 1 und 2) Gesamtnutzungsdauer	
(Fundstelle: BGBl. I 2015, 1846)	
Ein- und Zweifamilienhäuser	70 Jahre
Mietwohngrundstücke, Mehrfamilienhäuser	70 Jahre
Wohnungseigentum	70 Jahre
Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke:	
Gemischt genutzte Grundstücke (Wohnhäuser mit Mischnutzung)	70 Jahre
Museen, Theater, Sakralbauten, Friedhofsgebäude	70 Jahre
Bürogebäude/Verwaltungsgebäude	60 Jahre
Banken und ähnliche Geschäftshäuser	60 Jahre
Einzelgaragen/Mehrfachgaragen	60 Jahre
Kindergärten (Kindertagesstätten), Allgemeinbildende und Berufsbildende Schulen, Hochschulen, Sonderschulen	50 Jahre
Wohnheime/Internate, Alten-/Pflegeheime	50 Jahre
Kauf-/Warenhäuser	50 Jahre
Krankenhäuser, Kliniken, Tageskliniken, Ärztehäuser	40 Jahre
Gemeindezentren, Saalbauten, Veranstaltungsgebäude, Vereinsheime	40 Jahre
Beherbergungsstätten, Hotels, Verpflegungseinrichtungen	40 Jahre
Sport-/Tennishallen, Freizeitbäder/Kur- und Heilbäder	40 Jahre
Tief-,Hoch- und Nutzfahrzeuggaragen als Einzelbauwerke, Carports	40 Jahre
Betriebs-/Werkstätten, Industrie-/Produktionsgebäude	40 Jahre
Lager-/Versandgebäude	40 Jahre
Verbrauchermärkte, Autohäuser	30 Jahre
Reithallen, ehemalige landwirtschaftliche Mehrzweckhallen, Scheunen, u. Ä.	30 Jahre
Teileigentum ist in Abhängigkeit von der baulichen Gestaltung den vorstehenden Gebäudearten zuzuordnen.	
Fußnote	
(+++ Anlage 22: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)	

Anlage 22 des BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) Anlage 22 (zu § 185 Absatz 3 Satz 3, § 190 Absatz 6 Satz 1 und 2) Gesamtnutzungsdauer	
(Fundstelle: BGBl. I 2015, 1846)	
Ein- und Zweifamilienhäuser	80 Jahre
Mietwohngrundstücke, Mehrfamilienhäuser	80 Jahre
Wohnungseigentum	80 Jahre
Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke:	
Gemischt genutzte Grundstücke (Wohnhäuser mit Mischnutzung)	80 Jahre
Museen, Theater, Sakralbauten, Friedhofsgebäude	70 Jahre
Bürogebäude/Verwaltungsgebäude	60 Jahre
Banken und ähnliche Geschäftshäuser	60 Jahre
Einzelgaragen/Mehrfachgaragen	60 Jahre
Kindergärten (Kindertagesstätten), Allgemeinbildende und Berufsbildende Schulen, Hochschulen, Sonderschulen	50 Jahre
Wohnheime/Internate, Alten-/Pflegeheime	50 Jahre
Kauf-/Warenhäuser	50 Jahre
Krankenhäuser, Kliniken, Tageskliniken, Ärztehäuser	40 Jahre
Gemeindezentren, Saalbauten, Veranstaltungsgebäude, Vereinsheime	40 Jahre
Beherbergungsstätten, Hotels, Verpflegungseinrichtungen	40 Jahre
Sport-/Tennishallen, Freizeitbäder/Kur- und Heilbäder	40 Jahre
Tief-,Hoch- und Nutzfahrzeuggaragen als Einzelbauwerke, Carports	40 Jahre
Betriebs-/Werkstätten, Industrie-/Produktionsgebäude	40 Jahre
Lager-/Versandgebäude	40 Jahre
Verbrauchermärkte, Autohäuser	30 Jahre
Reithallen, ehemalige landwirtschaftliche Mehrzweckhallen, Scheunen, u. Ä.	30 Jahre
Teileigentum ist in Abhängigkeit von der baulichen Gestaltung den vorstehenden Gebäudearten zuzuordnen.	
Fußnote	
(+++ Anlage 22: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)	

Anlage 23 des BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) Anlage 23 (zu § 187 Abs. 2 Satz 2) Pauschalierte Bewirtschaftungskosten für Verwaltung, Instandhaltung und Mietausfallwagnis in Prozent der Jahresmiete oder üblichen Miete (ohne Betriebskosten) <small>(Fundstelle: BGBl. I 2008, 3070)</small>				
Restnutzungsdauer	Grundstücksart			
	1 Mietwohngrundstück	2 gemischt genutztes Grundstück mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50% (berechnet nach der Wohn- bzw. Nutzfläche)	3 gemischt genutztes Grundstück mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50% (berechnet nach der Wohn- bzw. Nutzfläche)	4 Geschäftsgrundstück
≥ 60 Jahre	21	21	21	18
40 bis 59 Jahre	23	23	22	20
20 bis 39 Jahre	27	27	24	22
< 20 Jahre	29	29	26	23

Anlage 23 des BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) Anlage 23 (zu § 187 Absatz 2 und 3) Bewirtschaftungskosten <small>(Fundstelle: BGBl. I 2022, 2317)</small>	
I. Bewirtschaftungskosten für Wohnnutzung	
1. Verwaltungskosten (Basiswerte)	
jährlich je Wohnung	230 Euro
jährlich je Garage oder ähnlichen Einstellplatz	30 Euro
2. Instandhaltungskosten (Basiswerte)	
jährlich je Quadratmeter Wohnfläche	9 Euro
jährlich je Garage oder ähnlichen Einstellplatz	68 Euro
3. Mietausfallwagnis	
jährlicher Rohertrag	2 Prozent
II. Bewirtschaftungskosten für gewerbliche Nutzung	
1. Verwaltungskosten	
jährlicher Rohertrag	3 Prozent
2. Instandhaltungskosten	
jährlich je Quadratmeter Nutzfläche (alle Gebäudearten der Anlage 24, Teil II., mit Ausnahme der nachfolgend genannten Gebäudearten)	100 Prozent der Instandhaltungskosten je Quadratmeter Wohnfläche gemäß Nummer I.2
jährlich je Quadratmeter Nutzfläche (Gebäudeart 13 der Anlage 24, Teil II.)	50 Prozent der Instandhaltungskosten je Quadratmeter Wohnfläche gemäß Nummer I.2
jährlich je Quadratmeter Nutzfläche (Gebäudearten 15 bis 16 und 18 der Anlage 24, Teil II.)	30 Prozent der Instandhaltungskosten je Quadratmeter Wohnfläche gemäß Nummer I.2
3. Mietausfallwagnis	
jährlicher Rohertrag	4 Prozent
<p>Die Anpassung der Basiswerte nach den Nummern I.1 und I.2 erfolgt jährlich mit dem Prozentsatz, um den sich der vom Statistischen Bundesamt festgestellte Verbraucherpreisindex für Deutschland für den Monat Oktober 2001 gegenüber demjenigen für den Monat Oktober des Jahres, das dem Stichtag der Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes vorausgeht, erhöht oder verringert hat. Die Werte für die Instandhaltungskosten pro Quadratmeter sind auf eine Nachkommastelle und bei den Instandhaltungskosten pro Garage oder ähnlichem Einstellplatz sowie bei Verwaltungskosten kaufmännisch auf volle Euro zu runden.</p>	
Fußnote	
(+++ Anlage 23: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)	

Anlage 25 des BewG a.F.

Bewertungsgesetz (BewG) Anlage 25 (zu § 191 Absatz 2)																																			
Wertzahlen für Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 181 Absatz 1 Nummer 1 BewG und Wohnungseigentum nach § 181 Absatz 1 Nummer 3 BewG																																			
(Fundstelle: BGBl. I 2015, 1863)																																			
Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3	Bodenrichtwert bis										über																								
	15 EUR/m ²	30 EUR/m ²	50 EUR/m ²	100 EUR/m ²	150 EUR/m ²	200 EUR/m ²	300 EUR/m ²	400 EUR/m ²	500 EUR/m ²	500 EUR/m ²																									
bis 50 000 EUR	1	1,1	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,4	1,4	1,5																									
100 000 EUR	0,8	0,9	1	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,3	1,3																									
150 000 EUR	0,8	0,9	0,9	1	1	1	1,1	1,1	1,2	1,2																									
200 000 EUR	0,7	0,8	0,8	0,9	0,9	1	1,1	1,1	1,2	1,2																									
300 000 EUR	0,6	0,7	0,7	0,8	0,8	0,9	1	1	1,1	1,2																									
400 000 EUR	0,5	0,6	0,7	0,7	0,8	0,8	0,9	1	1	1,1																									
500 000 EUR	0,5	0,6	0,6	0,7	0,8	0,8	0,9	1	1	1,1																									
über 500 000 EUR	0,5	0,5	0,5	0,6	0,7	0,7	0,8	0,9	0,9	1																									
Wertzahlen für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke nach § 181 Absatz 1 Nummer 3 bis 6 BewG																																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="3">Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>bis</td> <td>500 000 EUR</td> <td>0,9</td> </tr> <tr> <td></td> <td>750 000 EUR</td> <td>0,85</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1 000 000 EUR</td> <td>0,8</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1 500 000 EUR</td> <td>0,75</td> </tr> <tr> <td></td> <td>2 000 000 EUR</td> <td>0,7</td> </tr> <tr> <td></td> <td>3 000 000 EUR</td> <td>0,65</td> </tr> <tr> <td>über</td> <td>3 000 000 EUR</td> <td>0,6</td> </tr> </tbody> </table>												Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3			bis	500 000 EUR	0,9		750 000 EUR	0,85		1 000 000 EUR	0,8		1 500 000 EUR	0,75		2 000 000 EUR	0,7		3 000 000 EUR	0,65	über	3 000 000 EUR	0,6
Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3																																			
bis	500 000 EUR	0,9																																	
	750 000 EUR	0,85																																	
	1 000 000 EUR	0,8																																	
	1 500 000 EUR	0,75																																	
	2 000 000 EUR	0,7																																	
	3 000 000 EUR	0,65																																	
über	3 000 000 EUR	0,6																																	
Fußnote (+++ Anlage 25: Zur Anwendung vgl. § 265 Abs. 10 +++)																																			

Anlage 25 des BewG n.F.

Bewertungsgesetz (BewG) Anlage 25 (zu § 191 Satz 2)

Wertzahlen für Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 181 Absatz 1 Nummer 1 und Wohnungseigentum nach § 181 Absatz 1 Nummer 3

(Fundstelle: BGBl. I 2022, 2317 - 2318)

Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3	Bodenrichtwert oder abgeleiteter Bodenwert in EUR/m ² nach § 179 Satz 4							
	30 EUR/m ²	60 EUR/m ²	120 EUR/m ²	180 EUR/m ²	250 EUR/m ²	350 EUR/m ²	500 EUR/m ²	1 000 EUR/m ²
50 000 EUR	1,4	1,5	1,6	1,7	1,7	1,7	1,8	1,8
100 000 EUR	1,2	1,3	1,4	1,4	1,5	1,5	1,6	1,7
150 000 EUR	1	1,1	1,3	1,3	1,3	1,4	1,5	1,6
200 000 EUR	0,9	1	1,2	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6
300 000 EUR	0,9	1	1,1	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5
400 000 EUR	0,8	0,9	1	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5
500 000 EUR	0,8	0,9	1	1	1,1	1,2	1,3	1,4

Für vorläufige Sachwerte und Bodenrichtwerte oder abgeleitete Bodenwerte zwischen den angegebenen Intervallen sind die Wertzahlen durch lineare Interpolation zu bestimmen. Über den tabellarisch aufgeführten Bereich hinaus ist keine Extrapolation durchzuführen. Für Werte außerhalb des angegebenen Bereichs gilt der nächstgelegene vorläufige Sachwert oder Bodenrichtwert oder abgeleitete Bodenwert.

Wertzahlen für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke nach § 181 Absatz 1 Nummer 3 bis 6

Vorläufiger Sachwert § 189 Absatz 3	Bodenrichtwert oder abgeleiteter Bodenwert in EUR/m ² nach § 179 Satz 4		
	50 EUR/m ²	150 EUR/m ²	400 EUR/m ²
500 000 EUR	0,8	0,9	1
750 000 EUR	0,8	0,9	1
1 000 000 EUR	0,7	0,8	0,9
1 500 000 EUR	0,7	0,8	0,9
2 000 000 EUR	0,7	0,8	0,8
3 000 000 EUR	0,7	0,7	0,7

Für vorläufige Sachwerte und Bodenrichtwerte oder abgeleitete Bodenwerte zwischen den angegebenen Intervallen sind die Wertzahlen durch lineare Interpolation zu bestimmen. Über den tabellarisch aufgeführten Bereich hinaus ist keine Extrapolation durchzuführen. Für Werte außerhalb des angegebenen Bereichs gilt der nächstgelegene vorläufige Sachwert oder Bodenrichtwert oder abgeleitete Bodenwert.

Fußnote

(+++ Anlage 25: Zur Anwendung vgl. § 265 +++)