

tungstau noch Baumängel oder Bauschäden bestehen. Eine dem § 19 WertV vergleichbare Vorschrift (Berücksichtigung wertbeeinflussender Merkmale im Einzelfall) ist im BewG nicht enthalten. Der Umstand, dass das Grundstück bebaut ist, ist kein Grund für eine Verkehrswertminderung. Bei Ansatz des Bodenwerts als Mindestwert (§ 184 Abs. 3 Satz 2 BewG) kann der Verkehrswert u. a. durch Berücksichtigung der Gebäudebeseitigungskosten (vgl. § 20 Abs. 1 Satz 2 WertV) gemindert sein. Es ist zu vermuten, dass die neue Bewertung tendenziell häufiger, speziell in Erbfällen bei älteren Immobilien oder auch in Liquidationsfällen, zu Überbewertungen kommt. Der Steuerpflichtige braucht die „Überbewertung“ nicht zu akzeptieren. Er hat einen Rechtsanspruch auf Ansatz des niedrigeren nachgewiesenen individuellen Verkehrswerts (§ 198 BewG). Näheres zum Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts siehe Erläuterungen zu § 198 BewG.

Zu §§ 185 ff.

Die Gebäudeertragswertermittlung

Vom Rohertrag zum Reinertrag des Gebäudes

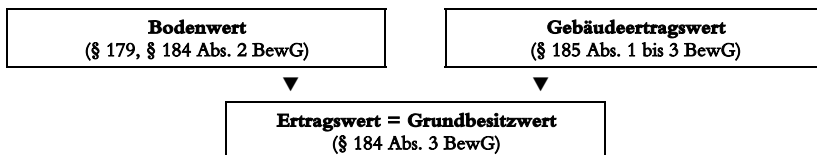
Die Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist in drei Schritten anzugehen. 10

- Ermittlung des Grundstücksreinertrags
- Ermittlung des Gebäudereinertrags
- Kapitalisierung des Gebäudereinertrags

In H 13 AEBewGrV ist folgendes Ermittlungsschema wiedergegeben.

Überblick über das Verfahren (Schema):

	Rohertrag (Jahresmiete bzw. übliche Miete) (§ 185 Abs. 1, § 186 BewG)
	./.
	Bewirtschaftungskosten (§ 185 Abs. 1, § 187 BewG)
	=
	Reinertrag des Grundstücks (§ 185 Abs. 1 BewG)
	./.
	Bodenwertverzinsung/ Bodenwert × Liegenschaftszinssatz (§ 179, § 185 Abs. 2, § 188 BewG)
	=
Bodenrichtwert (ggf. angepasster Bodenwert)	Gebäudereinertrag (≥ 0 Euro) (§ 185 Abs. 2 BewG)
×	×
Grundstücksfläche	Vervielfältiger (§ 185 Abs. 3 BewG)
=	=

**Zu § 185****Reinertrag des Grundstücks**

- 11 Bei der Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist von dem Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Die Ermittlung des Reinertrags ist in § 185 BewG geregelt.

Zu § 185 Absatz 1**Begriff des Reinertrags**

- 12 Nach § 185 Abs. 1 BewG ergibt sich der Reinertrag des Grundstücks aus dem Rohertrag des Grundstücks (§ 186) abzüglich der Bewirtschaftungskosten; d. h. es ist erst der Rohertrag festzustellen, dann die Bewirtschaftungskosten, und diese sind dann vom festgestellten Rohertrag abzuziehen. Erst wenn diese Sachverhaltsermittlung und die entsprechenden Rechenschritte abgeschlossen sind, kommt es zur Anwendung des Abs. 2 des § 185 BewG.

Zu § 186 Rohertrag des Grundstücks**Zu § 186 Absatz 1****Tatsächliche Miete**

- 13 Als Berechnungsfaktor muss man also zunächst den **Rohertrag** des Grundstücks ermitteln. Was der Rohertrag ist und was zum Rohertrag gehört, wird in § 186 Abs. 1 BewG vorgeschrieben. Danach ist der Rohertrag das Entgelt, das für die Benutzung des bebauten Grundstücks nach den am Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen ist. Umlagen, die zur Deckung der Betriebskosten gezahlt werden, sind nicht anzusetzen. Rohertrag ist in erster Linie der **Sollertrag**, nämlich das Entgelt (Miete/Pacht/Nutzungsentschädigung), welches nach den im Bewertungsstichtag geltenden vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen ist. Bewertungsstichtag ist gem. § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer. Der Zeitpunkt der Entstehung ist wiederum in § 9 ErbStG geregelt. Im Allgemeinen entsteht die Erbschaftsteuer bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), bei freigebigen Zuwendungen (Schenkungen) mit der Ausführung der Zuwendung (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). § 9 ErbStG enthält in einer Vielzahl von Fällen davon abweichende Entstehungszeitpunkte.

Beispiel:

Ein Alleinerbe hat die testamentarische Auflage, ein Geschäftsgrundstück auf einen nicht testamentarisch Bedachten gesetzlichen Erben zu übertragen, wenn dieser eine bestimmte Ehe eingeht. Der Tod soll am 1. 1. des Jahres 01 eingetreten sein. Im Laufe des Jahres 01 wird das Geschäftsgrundstück nach einem Mieterwechsel zu einer ca. 25% niedrigeren als der zum Todeszeitpunkt geltenden Miete

vermietet. Der Bedachte heiratet am 31. 12. 01, die Auflage wird Anfang des Jahres 02 vollzogen. Bewertungsstichtag ist gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG der Zeitpunkt des Vollzugs der Auflage Anfang 02; somit ist für Bewertung (Ermittlung des Rohertrags) nicht die zum Todeszeitpunkt sondern die Anfang 02 vertraglich vereinbarte Mieta maßgebend.

Die **Rohmieta** besteht aus der Summe der Mieten für 12 Monate. Nach § 186 BewG ist nicht klar, ob die zukünftigen oder vergangenen 12 Monate gemeint sind. M.E. wäre das Entgelt/die Mieta/Pacht etc. (zeitlich) vorwärts gerichtet zu errechnen. Dafür spricht die Käufersicht, die an der erzielbaren Mieta interessiert ist. Aus den Beispielsberechnungen in H 14 AEBewGrV ist aber ersichtlich, dass die Finanzverwaltung die letzten 12 Monate betrachtet. Das Entgelt ist um Umlagen zu bereinigen (zu mindern), die zu Deckung der Betriebskosten gezahlt werden. Bekanntlich werden Mieten etc. entweder als Kaltmieta, sog. Warmmieta oder als Teilwarmmieta gezahlt. Bei (Teil-)Warmmieta werden gewöhnlich vom Vermieter keine gesonderten Umlagen erhoben. Die Betriebskosten sind in die Warmmieta eingerechnet und werden nicht mehr gesondert in Rechnung gestellt. M.E. müssen die Betriebskosten gleichwohl – also auch wenn sie nicht offen umgelegt werden – aus dem Roh-Entgelt heraus gerechnet werden.

In einem Grundstück können mehrere unterschiedliche vertragliche Miet-/Pachtvereinbarungen vorhanden sein, z. B. bei Vermietung von mehreren Wohnungen in einem Mietwohnhaus. Die entsprechenden Mieten sind also nach Abzug der Betriebskosten-Umlagen bzw. der in der Mieta eingerechneten Betriebskosten zusammenzurechnen und ergeben dann den Rohertrag des gesamten Grundstücks.

Zu § 186 Absatz 2

Übliche Mieta

Bei **Selbstnutzung** oder **verbilligter Vermietung** (mehr als 20% unter der verkehrsüblichen Mieta), **Leerstehen** u. ä. ist die für das betreffende Objekt übliche Mieta heranzuziehen. Dies gilt sowohl für ganze Objekte, z.B. Mietwohnhaus, Geschäftsgrundstück, wie auch für Grundstücksteile (z.B. Wohnungen in einem Miethaus), die eigengenutzt, ungenutzt, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen sind, oder die der Eigentümer dem Mieter zu einer um mehr als 20% von der üblichen Mieta abweichenden tatsächlichen Mieta überlassen hat. Die übliche Mieta ist in Anlehnung an die Mieta zu schätzen, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Betriebskosten sind nicht einzubeziehen. Im Grunde entspricht die Ermittlung des Jahresrohertrags den schon bisher geltenden Regelungen in § 146 BewG; Näheres siehe Abschn. 14 AEBewGrV.

Die um die Betriebskosten und Umlagen bereinigte Rohmieta ist dann noch gem. § 185 Abs. 1 BewG um die Bewirtschaftungskosten zu mindern.

Zu § 187

Bewirtschaftungskosten

Was genau zu den Bewirtschaftungskosten gehört und wie sie zu ermitteln sind, regelt § 187 BewG und die Anlage 23 zum BewG.

Zu § 187 Absatz 1**Begriff der Bewirtschaftungskosten**

- 17 Bewirtschaftungskosten sind die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehenden Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis. Diese Definition entspricht der Regelung in § 18 Abs. 1 WertV. Nicht zu den abziehbaren Bewirtschaftungskosten gehören die durch Umlagen gedeckten Betriebskosten. Das heißt, diese Umlagen werden weder als Einnahmen (vgl. § 186 Abs. 1 Satz 2 BewG) noch als Ausgaben behandelt.

Beispiel:

Eine vereinbarte Miete besteht aus dem eigentlichen Mietbetrag und einer Umlage für Betriebskosten (z. B. Wasser, Städtische Gebühren, Gebäudeversicherung, Grundsteuer). Lösung: Der Rohertrag besteht nur aus dem eigentlichen Mietbetrag. Davon können noch die Bewirtschaftungskosten abgezogen werden, die nicht schon in Form einer Umlage von den Mietern zu zahlen waren.

Zu § 187 Absatz 2**Ermittlung der Bewirtschaftungskosten**

- 18 Die Bewirtschaftungskosten sind häufig nicht betragsmäßig genau in die Miete einkalkuliert. Sie sind deshalb nach Erfahrungssätzen anzusetzen. Sie brauchen nicht exakt ermittelt werden, sondern dürfen aus Vereinfachungsgründen nach Erfahrungssätzen angesetzt bzw. abgezogen werden (§ 187 Abs. 2 Satz 1 BewG). Derartige Erfahrungssätze werden oft von den Gutachterausschüssen mitgeteilt. Soweit von den Gutachterausschüssen iSd §§ 192ff. BauGB keine geeigneten örtlichen Erfahrungssätze zur Verfügung stehen, ist von den pauschalierten Bewirtschaftungskosten nach Anlage 23 zum BewG auszugehen. Im Einzelfall schließt das Gesetz einen höheren Kostenansatz nach anderen Erfahrungssätzen nicht aus. Allerdings darf der Steuerpflichtige keine höheren tatsächlichen Bewirtschaftungskosten nachweisen (Abschn. 19 Abs. 2 AEBewGrV).

Zu § 185 Absatz 2 und 3**Vom Reinertrag des Grundstücks zum Gebäudereinertrag**

- 19 Nach Abzug der Betriebskosten, der vom Mieter zu zahlenden Umlagen und den Bewirtschaftungskosten ergibt sich der Reinertrag des Grundstücks. Für die Bewertung wird aber nur der Reinertrag des Gebäudes benötigt, da der Bodenwert getrennt mit seinem gemeinen Wert (und dem darin enthaltenen Kapitalwert seines Ertrags) angesetzt wird. Um den Reinertrag des Gebäudes zu ermitteln, ist der Reinertrag des Grundstücks 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 BewG) zugrunde zu legen. Konkret ergibt sich demnach der Verzinsungsbetrag aus dem nach § 179 BewG ermittelten Bodenwert und dem Liegenschaftszinssatz (Bodenwert \times Zins in % gem. § 188 BewG). Hierfür ist § 188 BewG heranzuziehen, der die Definition und Bestimmung des Liegenschaftszinssatzes für das jeweils zu bewertende Grundstück regelt.

Zu § 188 Liegenschaftszins**Zu § 188 Absatz 1**

Der **Liegenschaftszinssatz** ist der Zinssatz, mit dem der Verkehrswert von Grundstücken, d.h. das in das Grundstück investierte Kapital, im Durchschnitt marktüblich verzinst wird. Die Ableitung der Liegenschaftszinssätze ist Aufgabe der **Gutachterausschüsse** (§ 193 Abs. 3 BauGB), denn dabei handelt es sich um Daten, die für die Verkehrswertermittlung von Grundstücken erforderlich sind. Sie sind aus der Kaufpreissammlung abzuleiten (vgl. § 8 WertV). Vorrangig anzuwenden sind die von den Gutachterausschüssen ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze. 20

Zu § 188 Absatz 2

Nicht immer und überall ermitteln die Gutachterausschüsse Liegenschaftszinssätze für das Ertragswertverfahren, bzw. teilweise nur lückenhaft. In diesen Fällen sind die in § 188 Abs. 2 BewG geregelten **Prozentsätze** 21

- 5% für Mietwohngrundstücke,
 - 5,5% für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50%, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche,
 - 6% für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50%, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, und
 - 6,5% für Geschäftsgrundstücke.
- anzuwenden.

Beispiel:

Hat z.B. ein Mietwohnhaus eine Grundstücksfläche von 2000 m² und beträgt der Bodenrichtwert für dieses Objekt 125 €, ergibt sich ein Bodenwert von 250 000 € und eine Bodenwertverzinsung von 12 500 € (5% von 250 000 €).

Liegenschaftszinssätze für Ein- und Zweifamilienhäuser, Wohnungseigentum usw. sind hier nicht angegeben, wahrscheinlich, weil sie nicht im Ertragswertverfahren nach §§ 184ff. BewG zu bewerten sind. Allerdings werden sie ggf. doch benötigt, etwa für Bewertungen bei Erbbaurechten. Hier gelten die in § 193 Abs. 4 BewG angegebenen Zinssätze, sofern die Gutachterausschüsse keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung gestellt haben. 22

Liegenschaftszins bei übergroßen Grundstücken

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. In diesen Fällen ist der Rohertrag des Grundstücks insoweit nicht um die Verzinsung des Bodenwerts zu mindern, d.h. der Zinsertrag ist aus der um diese Flächen geminderten Flächen zu errechnen. 23

Beispiel:

Ein Mietwohnhaus hat z.B. eine Grundstücksfläche von 2000 m², der Bodenrichtwert beträgt für dieses Objekt 125 €. Außerdem gehören noch 1000 m² dazu, die als Stellfläche bewirtschaftet werden. Es ergibt sich ein Bodenwert von 250 000 € und eine Bodenwertverzinsung von 12 500 € (5% von 250 000 €). Der Verzinsungsbetrag von 125 000 € (= 6250 €) ist nicht vom Reinertrag des

Grundstücks abzuziehen. Dienen die Stellflächen nur den Miethausbewohnern, käme m. E. ein Abzug auch insoweit in Betracht.

Zu § 185 Absatz 3

Vervielfältigung des Gebäudereinertrags

24 Nach Errechnung des Gebäudereinertrags (Rohertrag abzgl. Bewirtschaftungskosten abzgl. Bodenverzinsungsbetrag) ist der Gebäudereinertrag mit dem sich aus der Anlage 21 zum BewG ergebenden Vervielfältiger (Rentenbarwertfaktor) zu kapitalisieren. Maßgebend für den Vervielfältiger sind der Liegenschaftszinssatz und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Nach Anlage 21 zum BewG sind die Vervielfältiger in Abhängigkeit von dem Liegenschaftszinssatz abzulesen.

Beispiel:

Bei einem Mietwohngrundstück mit einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 5% ergibt sich ein Vervielfältiger von 18,26.

25 Die Restnutzungsdauer wird grundsätzlich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 22 ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungstichtag 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. Im Einzelnen siehe Abschn. 23 Abs. 5 und 6 AEBewGrV.

Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes ist gesetzlich auf regelmäßig mindestens 30% der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer festgelegt.

Bewertungstableau

26	Rohertrag = tatsächliche vereinbarte Jahresmiete/ übliche Bruttomiete ohne Betriebskosten	
	abzgl. Bewirtschaftungskosten	
	Ergibt = Reinertrag des Grundstücks	
	abzgl. Bodenwertverzinsung (= Bodenwert × Liegenschaftszinssatz)	
	Ergibt = Reinertrag des Gebäudes	
	Reinertrag mal x Vervielfältiger lt. Anlage 21 zum BewG	
	Ergibt =	
	Gebäudeertragswert	

Beispiel:

Mietwohnhaus 25 Jahre alt, Rohertrag (ohne Betriebskostenumlage) von 50 000 € und einem Bodenwert (Bodenrichtwert mal Grundstücksfläche) von 250 000 €.

Lösung:

1. Rohertrag 50 000 € abzgl. 27% Bewirtschaftungskosten = 36 500 €
2. abzgl. Bodenwertverzinsung 250 000 € × 5% = 12 500 € ergibt 24 000 € Reinertrag
3. Reinertrag mal 18,63 = 447 120 € (Gebäudereinertrag)
4. Gebäudereinertrag zzgl. Bodenwert von 250 000 € ergibt 697 120 € (etwa das 14–fache des Rohertrags).

Beachte: Miethäuser sind nur mit 90% ihres Wertes anzusetzen, hier 627 408 €. Zum Vergleich nach geltendem Recht ergäbe sich ein Bedarfswert von 546 875 € ($50\,000 \times 12,5 \text{ \%/} 12,5\%$).

Zu § 185 Absatz 3 Satz 5

Mindestrestnutzungsdauer

Das Gesetz legt eine Mindestrestnutzungsdauer von 30% der Gesamtnutzungsdauer fest, so dass z.B. ältere Mietwohngrundstücke immer noch eine Restnutzungsdauer von 24 Jahren haben (30% von 80 Jahren). Damit wird verhindert, dass alte Gebäude nur noch einen sehr geringen und über 80 Jahre alte Gebäude überhaupt keinen Ertragswert mehr haben. 27

Beispiel:

Wie vor, aber das Mietwohnhaus ist älter als 80 Jahre.

Lösung: Es käme als Reinertragsvervielfältiger 13,80 (24 Jahre) zur Anwendung ($24\,000 \text{ €} \times 13,80 = 321\,200 \text{ €} + \text{Bodenwert}$) ergäbe 581 200 €.

Zum Vergleich nach bisherigem Recht ($50\,000 \times 12,5 \text{ \%/} 25\% = 468\,750 \text{ €}$).

Mindestwert = Bodenwert nach § 179 BewG

Der Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren darf nicht unter dem Wert liegen, den das Grundstück hätte, wenn es unbebaut wäre (§ 184 Abs. 3 Satz 2 BewG). Es kann vorkommen, dass nach Abzug der Bodenwertverzinsung kein Gebäudereinertrag mehr übrig bleibt, z.B. bei besonders großen und wertvollen Grundstücken. Nach bis Ende 2008 geltendem Recht kam es relativ häufig zur Mindestbewertung; nach neuem Recht wohl eher selten. In den meisten Fällen der bisherigen Mindestbewertung wird nach neuem Recht ein noch höherer Wert herauskommen, da zum Bodenwert noch der Gebäudewert addiert wird. 28

Ansatz eines niedrigeren individuellen Verkehrswerts (Öffnungs-Klausel)

Auch die neuen steuerlichen Ertragswerte für bebaute Grundstücke können je nach Lage und Einzelsituation über oder ggf. auch unter dem möglicherweise auf dem Markt erzielbaren Wert liegen. Der Steuerpflichtige braucht die „Überbewertung“ nicht zu akzeptieren. Er hat einen Rechtsanspruch auf Ansatz des niedrigeren nachgewiesenen individuellen Verkehrswerts (§ 198 BewG). Näheres zum Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts siehe Erläuterungen zu § 198 BewG. 29