

Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts bei der Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer ab 01.01.2025

BauGB §§ 192 ff., 199 ■ BewG §§ 9, 198, 218 ff., 222, 227, 250 ff.

Mit Beschlüssen vom 27.05.2024¹ hat sich der BFH erstmals zu dem neuen grundsteuerlichen (Bundes-)Bewertungsrecht geäußert, welches an die Stelle des verfassungswidrigen Einheitsbewertungsrechts² getreten ist. Nach dem Bundesmodell wird die Bemessungsgrundlage für ab 01.01.2025 erhobene Grundsteuer durch die Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 01.01.2022 als einheitlichen Hauptfeststellungsstichtag ermittelt. Mit den Entscheidungen vom 27.05.2024 hatte der II. Senat des BFH nun Gelegenheit, grundlegende Fragen der Bewertungstypisierung zu klären und zur Bewertungsmethodik, den bewertungsrelevanten Daten und zur Gewichtung innerhalb der Methodik der §§ 250 ff. BewG Stellung zu nehmen.³ Insoweit ist den Stpfl. unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit zuzuerkennen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden gemeinen Wert nachzuweisen. Im Vorgriff auf eine absehbare Änderung des Bewertungsgesetzes durch den Bundesgesetzgeber, hat die Finanzverwaltung nun im Wege eines koordinierten Ländererlasses⁴ die Grundsätze der beiden BFH-Entscheidungen übernommen und wendet sie seitdem in allen offenen Fällen an.⁵

- 1 Vgl. BFH vom 27.05.2024 II B 78/23 (AdV) (BStBl 2024 II S. 543) sowie BFH vom 27.05.2024 II B 79/23 (AdV) (BStBl 2024 II S. 546). Vgl. dazu auch Füssenich (NJW 2024 S. 2513 f.); Krumm (DStR 2024 S. 1897 ff.); Kugelmüller – Pugh (DStR 2024 S. 1359 f.); Morsch (DStR 2024 S. 1972 ff.); Peterich/Waller (StuB 2024 S. 559 ff.); Stöckel (NWB 2024 S. 2310 ff.); Sundheimer/Riedel (DB 2024 S. 1786 f.); Toppelhofer (StuB 2024 S. 707 ff.); Titgemeyer (FR 2024 S. 735 ff.).
- 2 Vgl. BVerfG vom 10.04.2018 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12 (NJW 2018 S. 1451) und dazu z. B. Kirchhof (DStR 2018 S. 2661 ff.); Kirchhof (DB 2023 S. 1116 ff.). Beachte zum Besteuerungsgegenstand, dem Belastungsgrund und den Motiven für die Erhebung der Grundsteuer: Schmidt (DStR 2024 S. 2040 ff.).
- 3 Vgl. mithin Füssenich (Fußnote 1) sowie Krumm (Fußnote 1).
- 4 Vgl. koordinierte Ländererlasse vom 24.06.2024 (BStBl 2024 I S. 1073). Da die Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen eigene Grundsteuergesetze erlassen haben, gelten die koordinierten Ländererlasse für diese Bundesländer nicht. Vgl. dazu in einer vergleichenden Betrachtung Stöckel (NWB 2024 S. 165 ff.) sowie zur weiter eingeräumten Öffnungsklausel Eisele (NWB 2024 S. 2696 ff.).
- 5 Die Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts wird mit einem neu einzufügenden Absatz 2 in § 220 BewG n. F. umgesetzt. Vgl. BT-Drucksache vom 16.10.2024 20/13419.

Sachverhalt

A ist Eigentümer eines 351 m² großes Grundstücks (Bodenrichtwert 125 Euro/m²), das mit einem 1880 bezugsfertig gewordenen Einfamilienhaus bebaut ist. Seitdem wurden am Gebäude keine wesentlichen Renovierungen vorgenommen; die Wohnfläche beträgt 72 m². Das Finanzamt ermittelte den Gebäudeertragswert nach den für vor 1949 errichteten Einfamilienhäusern geltenden Bewertungsvorgaben und stellte den Grundsteuerwert der wirtschaftlichen Einheit zum 01.01.2022 auf 91.600 Euro fest. Dagegen richtete sich der Einspruch des A.

Frage

Hat der Einspruch Aussicht auf Erfolg?

Antwort

Ja, bei summarischer Prüfung muss es zumindest möglich sein, dass der Grundsteuerwert herabgesetzt wird, wenn dieser nach dem typisierten Bewertungsverfahren festgestellte Wert erheblich von dem gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit abweicht und ein entsprechender Nachweis dieser Abweichung – z. B. durch ein Sachverständigengutachten – geführt werden kann.⁶

Begründung

Zu 1: Mit den Beschlüssen vom 27.05.2024⁷ hat der BFH in zwei Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes entschieden, dass Stpfl. im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden gemeinen Wert ihres Grundstücks nachzuweisen. Der Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts ist zwar gesetzlich nicht vorgesehen⁸ und soweit sich im Einzelfall ein Unterschied zwischen dem gem. §§ 218 ff. BewG ermittelten Grundsteuerwert und dem gemeinen Wert i. S. des § 9 BewG ergibt, ist dies grundsätzlich hinzunehmen,

Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts ...

... gesetzlich nicht vorgesehen

6 Vgl. BFH vom 27.05.2024 II B 78/23 (AdV) (Fußnote 1), Rn. 37, sowie vom 27.05.2024 II B 79/23 (AdV) (Fußnote 1), Rn. 38.

7 Vgl. BFH vom 27.05.2024 II B 78/23 (AdV) (Fußnote 1) und vom 27.05.2024 II B 79/23 (AdV) (Fußnote 1).

8 Obgleich der Ansatz eines niedrigeren gemeinen Werts in §§ 218 ff. BewG gesetzlich nicht vorgesehen ist, trifft man in anderen normativen Zusammenhängen auf andere Konzepte. Hervorzuheben sei die Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer nach § 198 BewG oder die Nachweisregelung des § 38 Abs. 4 Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg (LGrStG BW), welche greift, soweit der Grundsteuerbodenwert um mehr als 30% vom Verkehrswert des Bodenwerts abweicht.

weil die typisierende und pauschalierende Wertermittlung des Bewertungsgesetzes notwendigerweise mit Ungenauigkeiten verbunden ist. Verfassungsgemäß ist eine solch typisierende Regelung nach der Rechtsprechung des BFH aber nur so lange, wie ein Verstoß gegen das Übermaßverbot im Einzelfall entweder durch verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift oder durch eine Billigkeitsmaßnahme abgewendet werden kann.⁹

Das Übermaßverbot kann insbesondere dann verletzt sein, wenn sich der nach den §§ 218 ff. BewG festgestellte Grundsteuerwert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweist. Nach der Rechtsprechung des BFH setzt dies regelmäßig voraus, dass der vom Finanzamt festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt.¹⁰ Zur verfassungskonformen Anwendung der Bewertungsvorschriften zur Feststellung von Grundsteuerwerten ist in diesen Fällen daher ein niedrigerer gemeiner Wert anzusetzen. Den Stpfl. trifft dabei die Nachweislast für einen niedrigeren gemeinen Wert; eine bloße Darlegung reicht nicht aus. Für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts gelten in entsprechender Anwendung des § 198 Abs. 1 Satz 2 BewG grundsätzlich die aufgrund des § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften.¹¹

Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann in entsprechender Anwendung des § 198 Abs. 2 BewG regelmäßig ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses i. S. der §§ 192 ff. BauGB oder von Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind, dienen.¹² Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann darüber hinaus in entsprechender Anwendung des § 198 Abs. 3 BewG ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeit-

Übermaßverbot ...

... verletzt bei erheblicher Abweichung

Gutachten ...

... oder tatsächlicher Kaufpreis als Nachweis

9 Vgl. BFH vom 27.05.2024 II B 78/23 (AdV) (Fußnote 1), Rn. 31, und vom 27.05.2024 II B 79/23 (AdV) (Fußnote 1), Rn. 31. Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO sind gem. § 220 Satz 2 Halbsatz 1 BewG bei der Feststellung von Grundsteuerwerten grundsätzlich ausgeschlossen. Für den Fall, dass die grundsteuerliche Wertermittlung nach dem Gesetzeswortlaut gegen das Übermaßverbot verstößt, ist daher eine verfassungskonforme Auslegung der angewendeten Bewertungsvorschriften vorzunehmen (Koordinierte Ländererlasse vom 24.06.2024, Fußnote 4).

10 Vgl. BFH vom 27.05.2024 II B 78/23 (AdV) (Fußnote 1), Rn. 31, vom 27.05.2024 II B 79/23 (AdV) (Fußnote 1), Rn. 31, und vom 16.11.2022 II R 39/20 (BStBl 2024 II S. 246), Rn. 27; Koordinierte Ländererlasse vom 24.06.2024 (Fußnote 4).

11 Koordinierte Ländererlasse vom 24.06.2024 (Fußnote 4).

12 Unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten wird der Stpfl. bzw. sein steuerlicher Berater als „Erstadressat“ abwägen müssen, ob sich die Anfertigung eines Gutachtens angesichts der zu erwartender Steuerreduzierung letztlich „lohnt“, vgl. Kugelmüller – Pugh (Fußnote 1), Krumm (Fußnote 1).

Ggf. Wertfort-
schreibung

punkt zustande gekommener Kaufpreis über den zu bewertenden Grundbesitz dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse der wirtschaftlichen Einheit gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind.¹³

Wenn der Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 % übersteigt, der Wert aber bereits bestandskräftig festgestellt wurde und die Feststellung nicht mehr nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung änderbar ist, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung gem. § 222 Abs. 3 BewG vorliegen; die Wertfortschreibungsgrenze des § 222 Abs. 1 BewG ist dabei zu beachten.¹¹

Verfasser: Dipl.-Kffr. Beate Götz-Kälberer, Steuerberaterin, Hattenhofen
Prof. Dr. Daniel R. Kälberer, Berlin / Hattenhofen

13 Koordinierte Ländererlasse vom 24.06.2024 (Fußnote 4), die zugleich erkennen lassen, dass für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts von erbaurechtsbelasteten Grundstücken die genannten Grundsätze entsprechend gelten. In diesen Fällen ist für das Erbbaurecht und das Erbbaugrundstück ein Gesamtwert zu ermitteln, der zu ermitteln wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde. In Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ein Gesamtwert für den Grund und Boden sowie für das Gebäude zu ermitteln.