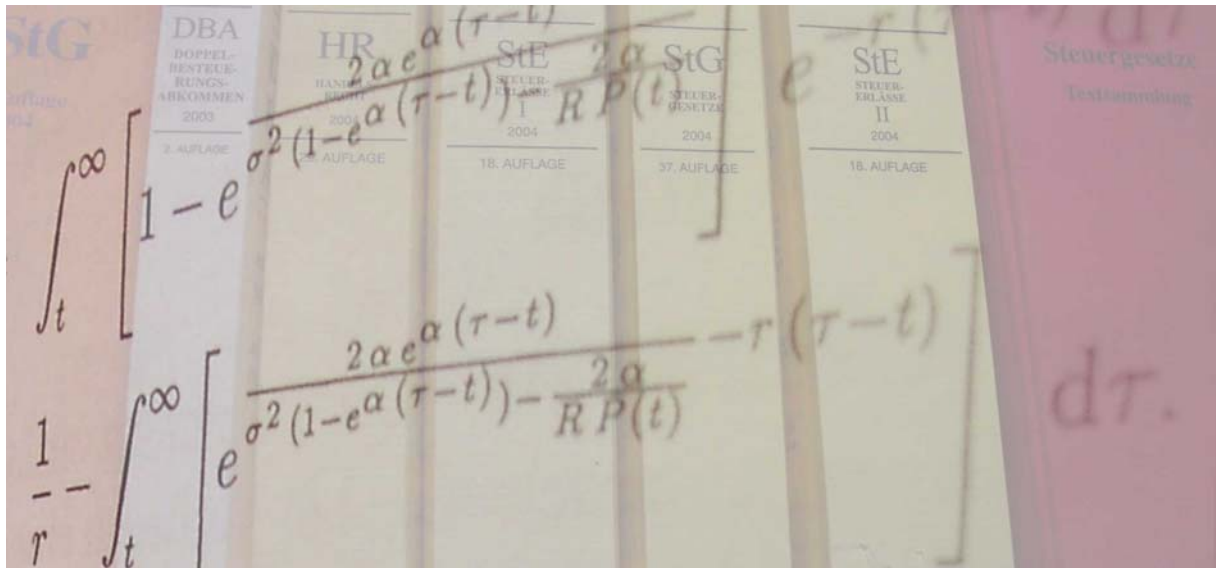


arqus

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen/Ralf Maiterth

Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten
Grundstücksbewertung

-Eine empirische Analyse-

Mai 2007

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre
arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research
ISSN 1861-8944

Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung

– Eine empirische Analyse –

Wiebke Broekelschen* und Ralf Maiterth**

Zusammenfassung

Der Beitrag setzt sich kritisch mit der Bewertung von Grundvermögen für steuerliche Zwecke auseinander. Um den Erhebungsaufwand der Finanzbehörden gering zu halten, werden einfache, auf wenigen Grundstücks- bzw. Gebäudemerkmalen basierende Bewertungsverfahren eingesetzt. Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer wird durch die Bedarfsbewertung (§§ 138 ff. BewG) ermittelt. Der Grundsteuer liegt die Einheitsbewertung zugrunde, wobei durch die Länder Bayern/Rheinland-Pfalz ein Sachwertverfahren vorgeschlagen wurde, welches für das Grundstück sowie das Gebäude einen pauschalen Satz verwendet. Aufgrund der Heterogenität des Grundstücksmarktes stellt sich die Frage, ob diese pauschalen Verfahren geeignet sind, den Wert bebauter Grundstücke gleichmäßig abzubilden. Eine empirische Analyse der beiden Verfahren hat gezeigt, dass der Steuerwert im Durchschnitt unter dem Verkehrswert liegt. Sie führen allerdings zu einer enorm hohen Streuung der Relation Steuerwert/Verkehrswert, was gegen die Erreichung einer gleichmäßigen Bewertung spricht. Darüber hinaus ergibt sich in einer Vielzahl der untersuchten Fälle eine erhebliche Überbewertung bebauter Grundstücke, was aufwändige Verkehrswertgutachten erforderlich macht. Der vorliegende Beitrag untersucht den Einfluss bestimmter Grundstücks- und Gebäudemerkmale wie z.B. Wohnlage, Grundstücksgröße oder baulicher Zustand der Immobilie auf die Relation Steuerwert/Verkehrswert. Durch eine Einbeziehung dieser als bewertungsrelevant ermittelten Faktoren in die Bewertungsverfahren bzw. durch Anpassung der pauschalen Sätze in Abhängigkeit dieser Faktoren könnte somit die enorme Streuung der untersuchten Relation verringert werden.

* Dipl.-Kffr. Wiebke Broekelschen, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Leibniz Universität Hannover, email: broekelschen@ubwp.uni-hannover.de.

**Prof. Dr. Ralf Maiterth, Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Leibniz Universität Hannover, Forschungsprofessor am DIW Berlin und Mitglied des Arbeitskreises quantitative Steuerlehre – arqus (www.arqus.-info), email: maiterth@ubwp.uni-hannover.de.

1 Einleitung

Die (Substanz-)Besteuerung von Immobilienvermögen gilt insbesondere vor dem Hintergrund des freien internationalen Kapitalverkehrs als effizient. Der immobile Faktor Grundvermögen, so die Argumentation, kann der Besteuerung im Gegensatz zu den mobilen Faktoren Kapital und Arbeit nicht durch Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen ausweichen, so dass steuerliche Zusatzlasten minimiert werden. Steuererhebungskosten und Gleichmäßigkeitsaspekte werden dabei regelmäßig nicht problematisiert, da Bewertungsfragen in aller Regel unerörtert bleiben. Jedoch ist gerade die Bewertung von Grundvermögen maßgeblich dafür, ob die Besteuerung von Grundvermögen dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügt. Dies belegt das jüngste Urteil des Bundesverfassungsgerichts, welches die gegenwärtige Bedarfsbewertung von bebauten Grundstücken für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als gleichheits- und damit verfassungswidrig erklärt hat.¹ Aber auch vor dem Hintergrund der zu erwartenden oder bereits beschlossenen höheren Belastungen von Grundvermögen durch die Erbschaft- und Schenkungsteuer bzw. die Grundsteuer² gewinnt die Gleichmäßigkeit der Bewertung von Grundvermögen an Bedeutung.

Gemessen an der im Einzelfall beträchtlichen Eingriffswirkung bei der Erbschaftsteuer und angesichts langjähriger steuerpolitischer Debatten um die Einheitsbewertung sowie um die Reform der vermögensbezogenen Besteuerung in Deutschland ist die empirische Evidenz zu den Wirkungen steuerlicher Bewertungsverfahren erstaunlich gering. Erhebungen oder „Verprobungsrechnungen“ der Finanzbehörden werden in der Regel nicht umfassend publiziert und sind daher für Außenstehende nicht nachzuvollziehen.³ Wissenschaftliche Untersuchungen sind selten⁴, da sich geeignete Datengrundlagen, wenn überhaupt, nur mit größerem Aufwand erschließen lassen. Der vorliegende Beitrag stößt in diese Forschungslücke und analysiert empirisch anhand von Daten der Berliner Kaufpreissammlungen die Bedarfsbewertung und ein von den Ländern Bayern und Rheinland-Pfalz entwickeltes Bewertungsverfahren, nachfolgend „Reformvorschlag“ genannt, das laut Koalitionsvertrag in geltendes Recht umgesetzt werden soll⁵. Dabei wird wie folgt vorgegangen. Zunächst werden

¹ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 136.

² So wurde der Grundsteuer-Hebesatz in Berlin im Jahr 2007 von 660% auf 810% erhöht.

³ Vgl. *Daragan* (2006), S. 1751.

⁴ Empirische Arbeiten zu den Wirkungen steuerlicher Bewertungsverfahren stammen von *Haegert/Maiterth* (2002) und *Bach/Broekelschen/Maiterth* (2006). Eine umfangreiche empirische Arbeit zur Grundstücksbewertung, die sich jedoch nicht mit steuerlichen Bewertungsverfahren auseinandersetzt, wurde von *Schulz* (2003) angefertigt.

⁵ Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 11.11.2005, S. 82.

Anforderungen an die steuerliche Grundstücksbewertung formuliert und die beiden analysierten Bewertungsverfahren kurz dargestellt. Nach einer Beschreibung der Datengrundlage werden die Bedarfsbewertung sowie der Reformvorschlag empirisch analysiert und deren Auswirkungen miteinander verglichen. Zudem werden die Mängel beider Verfahren aufgezeigt und Merkmale benannt, deren Einbeziehung in die Grundstücksbewertung diese Mängel beseitigen bzw. verringern könnte.

2 Anforderungen an ein steuerliches Bewertungsverfahren für Grundvermögen

Ein zentraler Anspruch an eine Steuer ist deren Gleichmäßigkeit. Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundvermögen bedeutet Gleichmäßigkeit, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage dem Verkehrswert (möglichst) entspricht, sofern wie bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer auch andere Vermögenswerte der Besteuerung unterliegen. Das Bundesverfassungsgericht hat daher den Gesetzgeber aufgefordert, die Bedarfsbewertung spätestens ab 2008 durch ein Bewertungsverfahren zu ersetzen, das sich am gemeinen Wert und damit am Verkehrswert orientiert.⁶ Wird ausschließlich Grundvermögen besteuert, wie im Fall der Grundsteuer, genügt es für eine gleichmäßige Besteuerung, wenn der Steuerwert einem konstanten Prozentsatz des Verkehrswerts entspricht.

Die derzeitige Bedarfsbewertung von Grundvermögen verstößt nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts aus zwei Gründen gegen den Gleichheitsgrundsatz. Zum einen würden Grundstücke nur mit rund der Hälfte ihres Verkehrswertes erfasst.⁷ Zum anderen sei die erhebliche Streuung der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten nicht vereinbar mit dem Gleichheitssatz des § 3 Abs. 1 GG.⁸ Auch die Verwendung von Einheitswerten für Zwecke der Grundsteuer, denen die Wertverhältnisse der Jahre 1964 bzw. 1935 zugrunde liegen, wird einhellig kritisiert.⁹ Aus diesem Grunde haben die Länder Bayern und Rheinland-Pfalz ein neues Bewertungsverfahren entwickelt, das die Einheitswerte ersetzen soll.

Ein weiterer zentraler Aspekt der Besteuerung ist deren Praktikabilität. Um den Erhebungsaufwand der Finanzbehörden und die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen¹⁰ gering zu halten, muss bei der Bewertung von (Grund-)Vermögen auf wenige, leicht beobachtbare

⁶ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 104.

⁷ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 142.

⁸ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 140 u. 143.

⁹ Den Autoren ist jedoch keine empirische Untersuchung bekannt, die der Frage nachgeht, in welchem Umfang die Einheitsbewertung ungleichmäßig wirkt. Dass mit den Einheitswerten eine Unterbewertung einhergeht, ist angesichts der Bezugszeitpunkte (1964 bzw. 1935) unbestritten. Dies wäre für grundsteuerliche Zwecke jedoch unerheblich, solange sämtliche Grundstücke gleichmäßig unterbewertet werden.

¹⁰ Neben den Befolgungskosten entstehen den Steuerpflichtigen auch Steuerplanungskosten, um anstelle von steuerlich hoch bewerteten Vermögen niedriger bewertete Vermögenswerte zu übertragen (zur Kategorienbildung von Befolgungs- und Steuerplanungskosten vgl. Wagner (2006), S. 20).

(Grundstücks- bzw. Gebäude-)Merkmale zurückgegriffen werden.¹¹ Dies ist insbesondere dann unerlässlich, wenn die Bewertung regelmäßig erfolgen muss, wie dies bei der Grundsteuer oder einer allgemeinen Vermögensteuer der Fall ist. Aber auch bei einmalig anfallenden Vermögensteuern wie der Erbschaft- und Schenkungsteuer belasten aufwendige Bewertungsverfahren den Steuerpflichtigen sowie die Finanzverwaltung und mindern zudem regelmäßig das Steueraufkommen. Aus diesen Gründen bedingt ein steuerliches Massenverfahren aus Praktikabilitätsgründen nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts eine Typisierung, die zwangsläufig mit einer gewissen Vernachlässigung der Besonderheiten des Einzelfalls einhergeht.¹²

3 Die Bedarfsbewertung gem. §§ 138 ff. BewG und der Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz

3.1 Bewertungsverfahren im Überblick

Als Wertmaßstab im Bewertungsgesetz gilt grundsätzlich der gemeine Wert, der sich am Verkehrswert, verstanden als Marktwert, orientiert (§ 9 BewG). Zuverlässige Verkehrswerte i.S.v. Vergleichswerten sind aber nur bei Vermögenobjekten zu beobachten, die in hinreichender Anzahl auf funktionierenden Märkten gehandelt werden, also insbesondere börsennotierte Aktien und andere Finanzanlagen oder einzelne, relativ homogene Wirtschaftsgüter (z.B. KFZ). Für Grundvermögen lässt sich ein Verkehrswert in der Regel ungleich schwerer feststellen. Zwar existieren Kaufpreissammlungen für Immobilien, jedoch sind die darin enthaltenen Fallzahlen im Hinblick auf die genaue Wohnlage und andere wertbestimmende Merkmale meist so gering, dass bestenfalls Richtwerte für bestimmte Gebäudetypen und Wohnlagen angegeben werden. Aufgrund fehlender oder unzuverlässiger Vergleichswerte müssen für die steuerliche Immobilienbewertung spezifische Verfahren eingesetzt werden. Hierzu kommen in Frage:

- das *Ertragswertverfahren*, bei dem die zukünftig zu erwartenden Erträge des Vermögens „kapitalisiert“, also auf den Gegenwartswert diskontiert werden, oder
- das *Sachwert-* oder *Substanzwertverfahren*, das entweder auf die vergangenen Investitionswerte abstellt (z.B. historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Wiederbeschaffungspreise) oder vergangenheitsbezogene Vergleichswerte wie z.B. Normalherstellungskosten und Bodenrichtwerte für die Immobilienbewertung heranzieht.

¹¹ Vgl. *Loritz* (1995), S. 16.

¹² Vgl. BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 96.

Sowohl in der Theorie als auch in der Bewertungspraxis gilt grundsätzlich der Ertragswert als geeigneter Maßstab zur Vermögensbewertung, da sich der wirtschaftliche Nutzen eines Vermögensobjektes primär danach richtet, welche Erträge in der Zukunft daraus resultieren. Daher ist es bei der Ertragsbewertung notwendig, die zukünftigen Überschüsse des zu bewertenden Objekts zu schätzen. Darüber hinaus ist der (Kalkulations-)Zinsfuß zu bestimmen, mit dem die geschätzten zukünftigen Überschüsse abgezinst werden. Annahmen über diese Größen sind notwendigerweise subjektiv und damit streitanfällig. Daher scheidet ein an zukünftigen Erträgen ausgerichtetes Bewertungsverfahren für steuerliche Zwecke aus.

Um das subjektive Element bei der Schätzung zukünftiger Erträge und des Kalkulationszinsfußes zu eliminieren, kann auf vergangenheitsbasierte Mieterträge abgestellt und ein vorgegebener Zinsfuß verwendet werden. Ein derartiges „Ertragswertverfahren“ kommt insbesondere bei vermieteten Objekten in Betracht.

Sachwertverfahren verwenden bereits konzeptionell vergangenheitsbasierte Werte. Bei der sachwertorientierten Immobilienbewertung werden zumeist Bodenrichtwerte aus Kaufpreissammlungen angesetzt sowie ein Normalherstellungswert für den Gebäudeanteil ermittelt, der oftmals nach Gebäudetyp oder Ausstattungsstandard nach der Brutto-Grundfläche und dem Flächenpreis oder dem Brutto-Rauminhalt und dem Raummeterpreis variiert.¹³ In der Regel werden altersbedingte Abschreibungen vorgenommen. Sachwertverfahren finden besonders bei der Wertermittlung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen Verwendung, auf die mehr als zwei Drittel des gesamten Immobilienvermögens der privaten Haushalte entfallen¹⁴, da es hier oftmals keine Mieterträge gibt und Vergleichsmieten mangels Mietspiegel in vielen Fällen nicht verlässlich ermittelt werden können.

Aufgrund der Vergangenheitsbezogenheit sowie der notwendigen Typisierungen bei einem standardisierten Bewertungsverfahren kann die steuerliche Bewertung nicht jedem Einzelfall gerecht werden. Inwieweit Abweichungen zwischen dem Steuer- und dem Verkehrswert hinnehmbar sind, ist eine Wertungsfrage, die der Steuergesetzgeber beantworten muss. Klar ist nur, dass „jede Grundstücksbewertung [...] ein ungenaues Näherungsverfahren an einen ungenauen Wert“¹⁵ darstellt. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts gibt es für Grundvermögen „keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert, sondern allenfalls ein

¹³ Dazu können die Normalherstellungskosten 2000 (NHK 2000) verwendet werden, die vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Stadtentwicklung herausgegeben werden und Bestandteil der Wertermittlungsrichtlinien (2006) sind.

¹⁴ Vgl. *Bach/Bartholmai* (1998), S. 176 ff.

¹⁵ BFH-Urteil v. 22.05.2002, BStBl. II, S. 598. Diese Auffassung teilt auch das Bundesverfassungsgericht und geht „von einer Streubreite von plus/minus 20% der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt“ aus (BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 137).

Marktwertniveau¹⁶, so dass eine Abweichung von plus/minus 20% eines für Steuerzwecke festgestellten Wertes vom Verkaufspreis für ein und dasselbe Objekt noch als vertretbar angesehen werden könne.¹⁷

3.2 Die Bedarfsbewertung gem. §§ 138 ff. BewG

Die Bedarfsbewertung gem. §§ 138 ff. BewG orientiert sich am Ertragswertverfahren. Hier wird – anders als beim „richtigen“ Ertragswertverfahren – der Wert der betreffenden Immobilie durch Kapitalisierung von Vergangenheitsmieten ermittelt. Bebaute Grundstücke werden nach § 146 Abs. 2 BewG mit dem 12,5-fachen der durchschnittlichen Jahresnettomiete der letzten drei Jahre angesetzt. Von diesem Wert ist ein Alterswertabschlag für das Gebäude von 0,5% pro Jahr, höchstens jedoch 25% vorzunehmen (§ 146 Abs. 4 BewG). Für Ein- und Zweifamilienhäuser ist der sich danach ergebende Wert um 20% zu erhöhen (§ 146 Abs. 5 BewG). Als Mindestwert sind 80% des Bodenwertes, ausgehend von den Bodenrichtwerten zum 1.1.1996, anzusetzen (§ 146 Abs. 6 BewG). Der Steuerpflichtige hat gemäß § 146 Abs. 7 BewG die Möglichkeit nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Grundstücks niedriger ist als der Wert, der sich auf Grund des in § 146 Abs. 2 - 6 BewG vorgeschriebenen Bewertungsverfahrens ergibt (Öffnungsklausel). Dieser Nachweis kann in der Regel nur mit Hilfe eines teuren Einzelwertgutachtens für das betreffende Grundstück geführt werden.¹⁸

Die Bedarfsbewertung wird seit ihrer Einführung im Jahre 1997 als reformbedürftig angesehen. Aus diesem Grund hatten die Länder Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein 2001 einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Bewertungs- und des Erbschaftsteuergesetzes eingebracht.¹⁹ Insbesondere die systematische Unterbewertung von Grundvermögen durch das Bedarfswertverfahren ist Gegenstand der Kritik und wird auch vom Bundesverfassungsgericht moniert. In diesem Zusammenhang wird in der Literatur und auch vom Bundesverfassungsgericht auf eine nicht veröffentlichte Untersuchung des Bundesministeriums für Finanzen für das Jahr 1998 abgestellt.²⁰ Danach erreichten die steuerlichen Grundstückswerte bei bebauten Grundstücken

¹⁶ BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 137.

¹⁷ Dieser Ansicht sind auch *Seer* (1997), S. 288; *Moench* (2006), § 12 Abschnitt I Rn. 6; *Loritz* (1997), S. 17.

¹⁸ So kostet ein Wertgutachten für ein Immobilienobjekt im Wert von 250.000 Euro etwa 1.000 Euro; bei einem Objektwert von 3 Mill. Euro sind es 3.500 Euro. Vgl. Honorartabelle zu § 34 Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI).

¹⁹ Bundesrat-Drucksache 229/01. Eine empirische Untersuchung hat gezeigt, dass die Gesetzesinitiative ihr Ziel nicht erreicht hätte (vgl. dazu ausführlich *Haegert/Maiterth* (2002)).

²⁰ Die vom Bundesverfassungsgericht neben dieser BMF-Untersuchung zitierten Literaturquellen haben mit Ausnahme von *Haegert/Maiterth*, *StuW* 2002, S. 248 ff. keine eigenständige empirische Untersuchung vorgenommen.

durchschnittlich nur rund 50% der Verkehrswerte.²¹ Auch die erhebliche Streubreite der Einzelergebnisse, die von weniger als 20% bis 120% und mehr des Verkehrswerts reichen²², ist Gegenstand der Kritik.

3.3 Der Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz

Für die grundsteuerliche Bewertung haben die Länder Bayern und Rheinland-Pfalz ein Sachwertverfahren erarbeitet. Der Wert des Grund und Bodens fließt bei sämtlichen bebauten Grundstücken zu 70% in die Bemessungsgrundlage ein. Dazu wird der Gebäudewert addiert, der sich durch Multiplikation eines Pauschalwerts pro qm Wohnfläche mit der Gesamtwohnfläche ergibt. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern werden 800 € und bei Mietwohnanlagen 600 € pro qm Wohnfläche veranschlagt. Zu- oder Abschläge, z.B. aufgrund des Gebäudealters, sind nicht vorgesehen.

Ziel des Reformvorschlags ist eine gleichmäßige Bewertung von Grundvermögen, jedoch wird eine Übereinstimmung von Steuerwert und Verkehrswert explizit nicht angestrebt.²³

Dies ist für Zwecke der Grundsteuer auch entbehrlich, da eine gleichmäßige (Grund-) Besteuerung gewährleistet ist, wenn die Relation Steuerwert/Verkehrswert für sämtliche Grundstücke gleich ist. Der Reformvorschlag beinhaltet keine Öffnungsklausel für den Nachweis des niedrigeren Verkehrswerts durch den Steuerpflichtigen. Dennoch wurde bei der empirischen Analyse von einer solchen Klausel ausgegangen, da den Steuerpflichtigen im Gesetzgebungsverfahren eine solche Möglichkeit sicherlich eingeräumt werden dürfte.

Ob durch dieses einfach zu handhabende Sachwertverfahren tatsächlich eine gleichmäßige Bewertung von Grundvermögen erreicht wird, lässt sich nur empirisch klären. Sollte dies der Fall sein, könnte das Verfahren geringfügig modifiziert auch für Zwecke der Erbschaftsteuer oder einer allgemeinen Vermögensteuer verwendet werden.²⁴ Damit ließe sich das derzeitige, die Steuererhebungskosten erhöhende Nebeneinander zweier Bewertungsverfahren beseitigen.

²¹ Vgl. Bericht der vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzten Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung (2000), S. 11; die Untersuchung stützt sich auf 3.950 Eigenheimen, 1.700 Eigentumswohnungen und 250 Mietwohngrundstücke die innerhalb eines Jahres nach dem Erb- oder Schenkungsfall veräußert wurden.

²² Vgl. *Daragan* (2006), S. 1751.

²³ Vgl. Reform der Grundsteuer (2004), S. 32.

²⁴ Sollte der Reformvorschlag bspw. zu einem Grundsteuerwert i.H.v. 2/3 des Verkehrswertes führen, müsste der Grundsteuerwert nur mit dem Faktor 1,5 multipliziert werden, um zum Verkehrswert zu gelangen.

4 Empirische Analyse der beiden Bewertungsverfahren

4.1 Datengrundlage

Die nachfolgend präsentierten Berechnungen für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie für Mietwohngrundstücke basieren auf den Daten der Kaufpreissammlungen des Gutachterausschusses für Grundstückswerte Berlin. Diese umfassende Datengrundlage enthält sämtliche Kauffälle, die sich in Berlin zwischen 1996 und 1999 ereignet haben²⁵, und umfasst alle Angaben, die zur Simulation der analysierten Bewertungsverfahren erforderlich sind, wie z.B. Grundstücksfläche, Wohnfläche, Jahresmiete und Bodenrichtwert. Nach Bereinigung der Datenbasis um Fälle, bei denen bewertungsrelevante Angaben (z.B. Grundstücksgröße oder Wohnfläche) fehlen, und um Fälle, bei denen der vereinbarte Kaufpreis möglicherweise nicht als marktgerecht angesehen werden kann²⁶, verbleiben 2.237 Mietwohngrundstücke sowie 5.743 Ein- und Zweifamilienhäuser.²⁷

Für die Ermittlung der Steuerwerte nach dem Reformvorschlag konnten die notwendigen Werte in sämtlichen Fällen der (bereinigten) Datengrundlage mit einer Ausnahme unmodifiziert entnommen werden. Die Ausnahme betrifft die Wohnfläche für Ein- und Zweifamilienhäuser. In den Fällen, in denen Angaben zur Wohnfläche in den Kaufpreissammlungen fehlen, wurde die Wohnfläche mit 75% der Geschossfläche angesetzt.²⁸ Zur Simulation der Bedarfsbewertung waren hingegen mehrere Anpassungen notwendig.²⁹

Die Auswertung der Berliner Kaufpreissammlung lässt zwar nur Aussagen über die Relation von Steuer- zur Verkehrswerten in Berlin für die Jahre 1996 bis 1999 zu, jedoch sind keine Gründe erkennbar, warum die Berliner Verhältnisse nicht zumindest für andere Großstädte und für Ballungsgebiete repräsentativ sein sollten. Zudem muss ein steuerliches Bewertungsverfahren, das dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügt, unabhängig von regionalen Verhältnissen und einzelnen Zeitpunkten „funktionieren“. Daher genügt der Nachweis der Unzulänglichkeit der betrachteten Bewertungsverfahren für Berliner Verhältnisse der

²⁵ Aktuellere Daten der Berliner Kaufpreissammlungen sind den Autoren derzeit nicht zugänglich.

²⁶ Nicht marktgerechte Kaufpreise werden an dieser Stelle vermutet, wenn zwischen Käufer und Verkäufer ein verwandtschaftliches Verhältnis besteht oder wenn sich auf Käufer- bzw. Verkäuferseite eine staatliche Institution (z.B. das Land Berlin) verbirgt. In den Arbeiten von *Haegert/Maiterth* (2002) und *Bach/Broekelschen/Maiterth* (2006) wurden nicht marktgerechte Kaufpreise dagegen nur im Fall verwandtschaftlicher Beziehungen unterstellt. Die im vorliegenden Beitrag vorgenommene Erweiterung bewirkt jedoch nur geringfügige Abweichungen gegenüber den Ergebnissen der beiden Arbeiten.

²⁷ Zum Vergleich: Die BMF-Untersuchung aus dem Jahre 1998 umfasst 252 Mietwohngrundstücke sowie 3.166 Ein- und Zweifamilienhäuser.

²⁸ Die Größenrelation von 75% beruht auf Erfahrungswerten des Gutachterausschusses. Vgl. dazu *Haegert/Maiterth* (2002), S. 13 FN 22.

²⁹ Vgl. dazu ausführlich *Haegert/Maiterth* (2002), S. 249-251.

Jahre 1996 bis 1999, um zu zeigen, dass die Verfahren ungeeignet sind. Im umgekehrten Fall kann allerdings nicht auf die allgemeine Zuverlässigkeit der Verfahren geschlossen werden. Im Hinblick auf den zeitlichen Aspekt gilt es zudem zu bedenken, dass der Immobilienmarkt seit Ende der 1990er Jahre in Berlin kaum Dynamik aufweist, so dass davon auszugehen ist, dass die Ergebnisse auch für die nachfolgenden Jahre Gültigkeit besitzen.

4.2 Bedarfsbewertung und Reformvorschlag im Vergleich

4.2.1 Wirkungen der Bedarfsbewertung

Die Bedarfsbewertung führt im Durchschnitt zu einer Unterbewertung sowohl bei Mietwohngrundstücken als auch bei Ein- und Zweifamilienhäusern. Jedoch liegen die Mittelwerte der Relation von Steuer- zu Verkehrswert mit rd. 75% bei Mietwohngrundstücken und etwas über 68% bei Ein- und Zweifamilienhäusern deutlich über dem von der Finanzverwaltung ermittelten und auch vom Bundesverfassungsgericht angeführten Wert von rd. 50%, wie Tabelle 1 belegt. Der Median, also der Wert der von mindestens der Hälfte der Objekte erreicht bzw. überschritten wird, liegt bei jeder Grundstücksart im Bereich des Mittelwerts.

Tabelle1: Relation Steuerwert zu Verkehrswert bei Bedarfsbewertung

Gebäudeart	Nutzung Öffnungsklausel	Mittelwert	Variationskoeffizient	Unteres Quartil	Median	Oberes Quartil	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Mietwohngrundstücke	nein	82,88%	47,10%	60,39%	76,52%	96,76%	22,84%
	ja	74,90%	28,18%	60,39%	76,52%	96,76%	
EFH/ZFH	nein	71,78%	45,79%	53,12%	66,81%	83,43%	11,54%
	ja	68,33%	28,76%	53,12%	66,81%	83,43%	

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

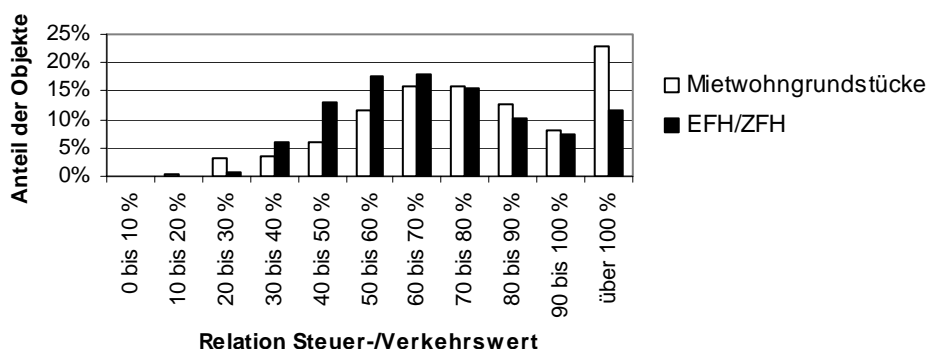
Bemerkenswert ist die erhebliche Streuung der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten. So beträgt der Variationskoeffizient, der die durchschnittliche Abweichung der steuerlichen Werte der einzelnen Grundstücke vom Mittelwert für alle Grundstücke angibt, bei beiden Grundstücksarten unter Berücksichtigung der Öffnungsklausel des § 146 Abs. 7 BewG rund 28%. D.h., im Durchschnitt weicht der Steuerwert eines einzelnen Grundstücks um 28% vom durchschnittlichen Steuerwert aller Grundstücke ab. Zur Einschätzung der Qualität des Bewertungsverfahrens ist jedoch der Variationskoeffizient heranzuziehen, der sich ohne Öffnungsklausel ergibt. In diesem Fall werden Steuerwerte, die größer als der Verkehrswert sind, nicht „gedeckt“, und der Variationskoeffizient liegt in der Größenordnung von nahezu 50%. Auch die Mittelwerte, die ebenfalls unter Berücksichtigung der Öffnungsklausel berechnet wurden, sind insoweit unterschätzt. Dies wird besonders bei Mietwohngrundstücken deutlich. Die Ergebnisse zeigen, dass die gegenwärtige Bedarfs-

bewertung das Ziel einer gleichmäßigen, am Verkehrswert orientierten Bewertung deutlich verfehlt. Die steuerliche Unterbewertung ist jedoch bei weitem nicht so stark ausgeprägt, wie regelmäßig behauptet wird.

Ein weiteres Resultat der großen Streuung des Bedarfswertverfahrens ist die Bedeutung der Öffnungsklausel des § 146 Abs. 7 BewG. Trotz einer durchschnittlichen Unterbewertung von rund 25% bei Mietwohngrundstücken und von nahezu einem Drittel bei Ein- und Zweifamilienhäusern übersteigt der Bedarfswert bei Mietwohngrundstücken in fast 23% und bei Ein- und Zweifamilienhäusern immerhin noch in mehr als 11% der Fälle den Verkehrswert. D.h., bei Mietwohngrundstücken muss der Steuerpflichtigen in fast einem Viertel der Fälle den niedrigeren Verkehrswert nachgewiesen, um eine übermäßige Besteuerung zu vermeiden. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ist dies bei jedem neunten Objekt der Fall.

Neben der durchschnittlichen Unterbewertung liegt auch eine ungleichmäßige Bewertung innerhalb des Grundvermögens zulasten von Mietwohngrundstücken vor. Diese werden im Durchschnitt um 6,57 Prozentpunkte oder knapp 10% höher bewertet als Ein- und Zweifamilienhäuser. Der markanteste Unterschied hinsichtlich der Bewertung der beiden Grundstücksarten besteht jedoch im Hinblick auf die Notwendigkeit, den niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen, was auch das Histogramm in Abbildung 1 belegt.³⁰

Abb. 1: Geltende Bedarfswertung
Mietwohngrundstücke und EFH/ZFH in Berlin
Anteil Steuerwert an Verkehrswert



Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Bedarfswertung zwar ein kostengünstiges, weil einfach zu handhabendes Bewertungsverfahren darstellt, welches jedoch dem Kriterium einer gleichmäßigen Bewertung sowohl innerhalb des Grundvermögens als auch bezüglich

³⁰ Ähnliche Ergebnisse zeigt auch das oben genannte modifizierte Bedarfswertverfahrens, das im Jahre 2001 von den Ländern Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein in einem Entwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes und des Erbschaftsteuergesetzes in den Bundesrat eingebracht wurde. Vgl. dazu ausführlich *Haegert/Maiterth* (2002), S. 248.

des Grundvermögens gegenüber anderen Vermögensarten nicht genügt. Beides verstößt gegen das Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.³¹ Aufgrund der ausgeprägten Streuung des Bedarfswertverfahrens lässt sich die Unterbewertung von bebauten Grundstücken auch nicht einfach durch eine generelle Höherbewertung, beispielsweise durch die Erhöhung des Vervielfältigers für die Jahresmiete, vermeiden. Auch der beachtliche Anteil der Objekte, bei denen die steuerliche Bewertung zu einer Überschätzung des Grundstückswerts führt, deutet darauf hin, dass bei einer Modifikation des Verfahrens eine Verringerung der großen Streuung dringlicher ist als eine Höherbewertung. Im folgenden Abschnitt wird analysiert, ob sich der Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz für die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Neuregelung der Grundstücksbewertung eignet.

4.2.2 Wirkungen des Sachwertverfahrens nach dem Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz

Die empirische Analyse zeigt, dass der von den Ländern Bayern und Rheinland-Pfalz entwickelte Reformvorschlag in keiner Weise besser zur steuerlichen Bewertung von Grundvermögen geeignet ist als die Bedarfswertbewertung. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall, was insbesondere für Mietwohngrundstücke augenfällig ist (vgl. Tabelle 2).

Tabelle 2: Relation Steuerwert zu Verkehrswert bei Reformvorschlag

Gebäudeart	Nutzung Öffnungsklausel	Mittelwert	Variationskoeffizient	Unteres Quartil	Median	Oberes Quartil	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Mietwohngrundstücke	nein	150,34%	45,06%	104,52%	146,72%	188,26%	76,93%
	ja	92,94%	17,77%	100,00%	100,00%	100,00%	
EFH/ZFH	nein	87,86%	48,69%	62,66%	80,20%	102,19%	26,95%
	ja	78,54%	24,16%	62,66%	80,20%	100,00%	

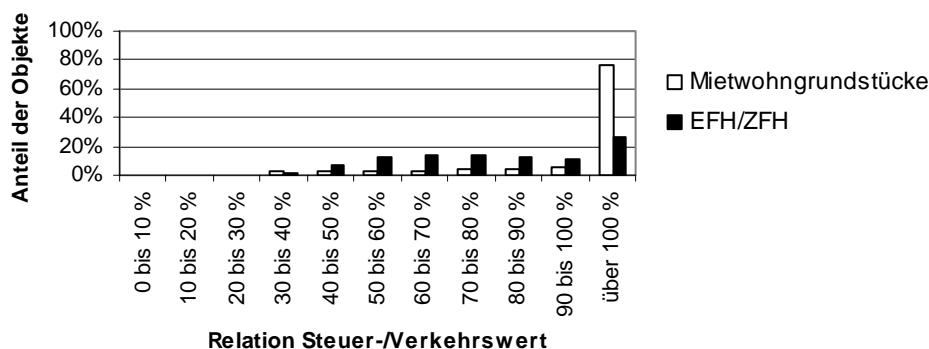
Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Ein- und Zweifamilienhäuser werden auch bei diesem Bewertungsverfahren im Durchschnitt unterbewertet. Die Unterbewertung ist im Mittel jedoch weniger stark ausgeprägt als bei der Bedarfswertbewertung. Hinsichtlich der Streuung der Steuerwerte im Verhältnis zu den Verkehrswerten bedeutet der Reformvorschlag keine Verbesserung. Die geringere Varianz bei Inanspruchnahme der Öffnungsklausel gegenüber der Bedarfswertbewertung (24,16% vs. 28,76%) ist kein Ergebnis einer zielgenaueren Bewertung, sondern resultiert aus der verstärkten Inanspruchnahme der Öffnungsklausel. Die Qualität des Bewertungsverfahrens zeigt der Variationskoeffizient ohne Öffnungsklausel, der sich wie im Fall der Bedarfswertbewertung in der Größenordnung von knapp 50% bewegt.

³¹ So auch *Haegert/Maiterth* (2002), S. 259; *Bach/Broekelschen/Maiterth* (2006), S. 1968.

Während der Reformvorschlag in Bezug auf Ein- und Zweifamilienhäuser zumindest keine gravierende Verschlechterung gegenüber der Bedarfsbewertung bedeutet, ist dieses Sachwertverfahren für die Bewertung von bei Mietwohngrundstücken vollkommen ungeeignet. Dies manifestiert sich sowohl in einem mittleren Steuerwert i.H.v. 150% des Verkehrswerts, der sich ohne Nutzung der Öffnungsklausel ergibt, als auch darin, dass die Öffnungsklausel bei rund 77% der Mietwohngrundstücke in Anspruch genommen werden muss, sofern der Steuerpflichtige einer Übermaßbesteuerung entgehen will. Darüber hinaus werden fast 25% der Mietwohngrundstücke steuerlich mit dem Zweifachen und mehr ihres Verkehrswerts angesetzt. Die Streuung ist auch bei Mietwohngrundstücken inakzeptabel, was sich in einem Variationskoeffizient ohne Öffnungsklausel von rund 45% niederschlägt. Die Wirkungen des Reformvorschlags verdeutlicht Abbildung 2.

Abb. 2: Reformvorschlag Bayern Rheinland-Pfalz
Mietwohngrundstücke und EFH/ZFH in Berlin
Anteil Steuerwert an Verkehrswert



Die massive Überbewertung von Mietwohngrundstücken beruht auf dem zumindest für Berliner Verhältnisse im Durchschnitt zu hohem pauschalen Ansatz von 600 € pro Quadratmeter Wohnfläche. Berechnungen der residualen Gebäudewerte anhand der Berliner Kaufpreissammlungen analog zum Reformvorschlag, d.h. von den Verkehrswerten werden 70% des Bodenwertes abgezogen, ergeben im Mittel Gebäudewerte von 518 € je Quadratmeter Wohnfläche. Bei Einbeziehen der ertragbringenden Nutzfläche (z.B. Ladenlokale, Büroflächen) ergibt sich ein durchschnittlicher Wert von 447 € pro Quadratmeter. Der Median liegt mit 317 € pro Quadratmeter Wohnfläche und 290 € pro Quadratmeter Wohn-/Nutzfläche deutlich unter dem jeweiligen Mittelwert. Dies deutet auf eine hohe Schiefe und Streuung der Verteilung hin.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz noch weniger geeignet ist, Grundstücke für steuerliche Zwecke zu bewerten als die Bedarfsbewertung. Hinsichtlich der Streuung sind beide Bewertungsverfahren

gleichermaßen unzureichend. Jedoch führt die enorme Überbewertung bei Mietwohngrundstücken durch den Reformvorschlag dazu, dass in mehr als drei Viertel der Fälle der Steuerwert über dem Verkehrswert liegt, so dass die Erstellung von Einzelwertgutachten durch die Steuerpflichtigen zum Regelfall der steuerlichen Bewertung wird.

5 Erklärungsversuche für die unzureichende Wirkung der Bewertungsverfahren

5.1 Unzureichende Spezifikation des Bedarfswertverfahrens und des Reformvorschlags

Die Ungleichmäßigkeit bei der Bewertung des Grundvermögens durch die beiden Verfahren wurde in den vorangegangenen Abschnitten nachgewiesen. Die Verfahren sind offenkundig zu undifferenziert, um die Heterogenität des Grundstücksmarktes adäquat abzubilden. Für eine gleichmäßige(re) Besteuerung ist es daher erforderlich, weitere wertbestimmende Merkmale in die Bewertung einzubeziehen bzw. die bereits berücksichtigten Faktoren differenzierter zu berücksichtigen. Die nachfolgenden Überlegungen sollen Ansatzpunkte dafür liefern, welche Faktoren berücksichtigt werden müssten, um eine gleichmäßigere steuerliche Bewertung zu erreichen. Die Identifikation dieser Faktoren ist ein erster Schritt, um die steuerlichen Bewertungsverfahren dahingehend weiterzuentwickeln, dass die enorme Streuung verringert wird. Bei den Faktoren, die in diesem Abschnitt hinsichtlich ihres Einflusses auf die abhängige Variable „Anteil Steuerwert am Verkehrswert“ untersucht werden, handelt es sich um das Baujahr des Gebäudes, die Fläche des unbebauten Grundstücks, die stadträumliche Wohnlage und den baulichen Zustand des Gebäudes. Zudem wird analysiert, welchen Einfluss die Belegenheit in Ost- oder Westberlin hat.

Sämtliche nachfolgenden Tabellen enthalten nur noch Angaben zu den statistischen Kenngrößen, die sich ohne Nutzung der Öffnungsklausel ergeben, da dadurch die Wirkungen der Bedarfswertbewertung als Ertragswertverfahren verdeutlicht werden.

5.2 Einflussfaktoren auf die Bedarfswertbewertung

Bei der Bedarfswertbewertung handelt es sich um ein Ertragswertverfahren, das auf vergangene Mieterträge abstellt, diese einheitlich mit einem Vervielfältiger von 12,5 multipliziert und einen Alterswertabschlag in Abhängigkeit vom Gebäudealter vornimmt. Die erhebliche Streuung des Verfahrens deutet darauf hin, dass die vergangenen Mieten nicht ohne weiteres Rückschlüsse auf die zukünftigen Mieterträge zulassen, die bei der Kaufpreisfindung für Verkäufer und Käufer relevant sind. Möglicherweise könnte hier die Verwendung

differenzierter Vervielfältiger Abhilfe schaffen.³² Diese Vorgehensweise liegt der so genannten „Maklermethode“ zugrunde, bei der die verwendeten unterschiedlichen Vervielfältiger empirisch ermittelt werden. Zudem werden nur (Miet-)Erträge explizit berücksichtigt. Aufwendungen, wie z.B. Erhaltungsaufwendungen, werden nur implizit über den pauschalen Alterswertabschlag in die Wertermittlung einbezogen. Auch dies könnte für die Streuung der Relation Steuer zu Verkehrswert (mit)verantwortlich ist.³³

5.2.1 Belegenheit in Ost- oder Westberlin

Bei Mietwohngrundstücken ergeben sich signifikante Unterschiede in Abhängigkeit davon, ob ein bebautes Grundstück im Osten oder im Westen Berlins liegt. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern sind die Unterschiede hingegen nur gering ausgeprägt, wie Tabelle 3 zeigt.

Tabelle 3: Wirkungen der Bedarfsbewertung in Ost- und West-Berlin

Gebäudeart	Ost/West	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Mietwohngrundstücke	Ost	86,95%	79,59%	50,10%	26,73%
	West	76,70%	70,38%	36,86%	15,92%
EFH/ZFH	Ost	73,78%	69,04%	43,31%	11,67%
	West	70,81%	65,52%	46,97%	11,42%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 – 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Mietwohngrundstücke werden durch das Bedarfswertverfahren in Westberlin durchschnittlich um rund 10 Prozentpunkte niedriger bewertet als im Ostteil der Stadt. Zugleich ist die Streuung im Westen – obwohl % immer noch ausgeprägt – erheblich geringer, was sich in einem um 13,24 Prozentpunkte niedrigeren Variationskoeffizienten niederschlägt. Dies legt den Schluss nahe, dass die Bedarfsbewertung in Westberlin „besser“ i.S.v. gleichmäßiger funktioniert als in Ostberlin. Im Ostteil der Stadt verhindert dagegen in mehr als einem Viertel der Fälle lediglich die Nutzung der Öffnungsklausel eine Überbewertung. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern bewirkt das Bedarfswertverfahren dagegen in beiden Teilen der Stadt eine in etwa gleich hohe Streuung. Mittelwert und Median deuten darauf hin, dass diese Grundstücksart im Osten durchschnittlich etwas höher bewertet wird als im Westen.

Die Datenlage lässt leider keine eindeutige Erklärung für die unterschiedliche Wirkung der Bedarfsbewertung bei Mietwohngrundstücken in Ost- und Westberlin zu. Eine Hypothese der

³² Entgegen der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist es keinesfalls „offensichtlich, dass ein einheitlicher Vervielfältiger [...] zu erheblichen Bewertungsunterschieden im Verhältnis zum gemeinen Wert führen muss“ (BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, Rz. 144). Wenn die Überschüsse (Mietträge abzgl. Aufwendungen) zutreffend ermittelt sind, impliziert die Verwendung unterschiedlicher Vervielfältiger unterschiedliche alternative Anlagemöglichkeiten und damit unterschiedliche Renditeforderungen der Investoren. Es ist jedoch nicht plausibel, warum ein Investor ein Grundstück unter Zugrundelegung eines anderen Kalkulationszinsfußes bewerten sollte als ein anderes Grundstück.

³³ Die zweite Modifikation des Vervielfältigers, die jedoch die Streuung nicht erklären kann, ist der 20%-ige Zuschlag für Ein- und Zweifamilienhäuser (§ 146 Abs. 5 BewG).

Autoren zur höheren Streuung im Osten Berlins ist, dass sich die Gegenwartsrenten in Westberlin im Untersuchungszeitraum eher zur Approximation für zukünftige Mieterträge eignen als im Ostteil der Stadt, in dem die zukünftige Entwicklung des Immobilienmarktes schwieriger zu prognostizieren war als in Westberlin. Der höhere Mittelwert der Relation Steuerwert zu Verkehrswert in Ostberlin könnte dadurch zustande kommen, dass für Ostberlin ein geringerer Anstieg der Mieten in der Zukunft erwartet wurde bzw. die Unsicherheit bezüglich der zukünftig zu erwartenden Mieterträge höher war als im Westen der Stadt. Einen weiteren Erklärungsansatz bietet der zum Teil noch erhebliche Renovierungsbedarf des östlichen Immobilienbestandes, der sich negativ auf die zukünftigen Nettoerträge und damit den Verkehrswert einer Immobilie im Ostteil der Stadt auswirkt. In Ostberlin befinden sich rund 30% der Mietwohngrundstücke und 35% der Ein- und Zweifamilienhäuser in schlechtem baulichen Zustand, während dies in Westberlin lediglich bei 10% der Mietwohngrundstücke und 4% der Ein- und Zweifamilienhäuser der Fall ist.

5.2.2 Baulicher Zustand des Gebäudes

Eine Abhängigkeit der Relation Steuerwert zu Verkehrswert vom Erhaltungszustand der Immobilie bei beiden Grundstücksarten geht auch aus den Tabellen 4 und 5 hervor.

Tabelle 4: Wirkungen der Bedarfsbewertung bei Mietwohngrundstücken nach baulichem Zustand des Gebäudes

Ost/West	Baulicher Zustand	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Anteil der Objekte	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	gut	47,94%	37,81%	62,33%	10,67%	6,68%
	mittel	90,75%	81,18%	48,30%	58,88%	27,65%
	schlecht	93,41%	83,41%	42,87%	30,46%	31,80%
West	gut	70,37%	67,20%	35,69%	12,98%	12,50%
	mittel	76,25%	71,00%	36,74%	76,53%	16,64%
	schlecht	78,22%	73,32%	37,96%	10,49%	15,48%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Die Bedeutung des Gebäudezustands ist bei Mietwohngrundstücken, die sich in Ostberlin befinden, besonders ausgeprägt. Objekte in gutem baulichen Zustand werden im Durchschnitt nur rund halb so hoch bewertet wie Objekte in mittlerem oder schlechtem baulichen Zustand. Dagegen spielt es praktisch keine Rolle, ob der bauliche Zustand mittel oder schlecht ist. Im Gegensatz zum Mittelwert nimmt die Streuung mit dem baulichen Zustand der Immobilie zu und ist im Fall eines guten Erhaltungszustands um fast 20 Prozentpunkte höher als bei schlechtem Erhaltungszustand. In Westberlin sind die Unterschiede in Bezug auf den Erhaltungszustand des Gebäudes hinsichtlich der durchschnittlichen Relation von Steuerwert zu Verkehrswert vergleichsweise gering ausgeprägt. Für die Streuung spielt der Erhaltungszustand keine Rolle.

Tabelle 5: Wirkungen der Bedarfsbewertung bei Ein- und Zweifamilienhäusern nach baulichem Zustand des Gebäudes

Ost/West	Baulicher Zustand	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Anteil der Objekte	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	gut	73,15%	71,22%	39,31%	21,87%	13,47%
	mittel	67,07%	62,37%	39,64%	43,40%	7,70%
	schlecht	81,41%	73,12%	47,09%	34,73%	15,82%
West	gut	61,93%	58,16%	48,47%	23,68%	3,64%
	mittel	72,15%	67,61%	45,73%	72,06%	12,65%
	schlecht	97,79%	92,89%	39,38%	4,26%	35,58%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Ein- und Zweifamilienhäuser werden in Westberlin um nahezu 36 Prozentpunkte höher bewertet, wenn der bauliche Zustand des Gebäudes schlecht ist. In Ostberlin sind die Bewertungsdifferenzen geringer ausgeprägt. Hinsichtlich der Streuung ist die Tendenz in beiden Stadtteilen unterschiedlich.

5.2.3 Grundstücksgröße

Die Bedarfsbewertung ist im Wesen als Ertragswertverfahren konzipiert, so dass die Grundstücksgröße und damit der Wert des Grund und Bodens für die Wertermittlung prinzipiell keine Rolle spielt. Jedoch ist der Bodenwert im Rahmen der Bedarfsbewertung dann bewertungsrelevant, wenn 80% davon die kapitalisierten Vergangenheitsmieten übersteigen; in diesem Fall greift die Mindestbewertung nach § 146 Abs. 6 BewG. Bei der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern zeigt sich mit einer Ausnahme ein signifikanter positiver Zusammenhang zwischen Grundstücksfläche und Relation von Steuer zu Verkehrswert, wie Tabelle 6 belegt.

Tabelle 6: Wirkungen der Bedarfsbewertung auf Ein- und Zweifamilienhäuser unterschiedlicher Grundstücksgröße

Ost/West	Grundstücksgröße	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Ansatz Mindestwert	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	< 400 qm	76,50%	76,38%	30,37%	8,28%	13,11%
	400 bis 600 qm	68,29%	60,86%	52,50%	52,12%	8,92%
	> 600 qm	74,91%	69,45%	43,86%	83,97%	12,21%
West	< 400 qm	54,22%	51,55%	31,51%	43,85%	1,98%
	400 bis 600 qm	67,98%	63,73%	34,24%	71,98%	6,71%
	> 600 qm	82,67%	77,36%	49,47%	94,50%	20,46%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 – 1999 Berlin; eigene Berechnungen

In Westberlin zeigt sich der Zusammenhang zwischen der Höhe der durchschnittlichen steuerlichen Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern und der Grundstücksgröße sehr deutlich. Ein- und Zweifamilienhäuser mit kleiner Grundstücksfläche werden praktisch nie über-, jedoch in hohem Maße unterbewertet. Der Steuerwert beträgt im Mittel nur etwas mehr als 54%, während Häuser mit großen Grundstücken im Durchschnitt mit knapp 83% des

Verkehrswerts bewertet werden. Ursächlich hierfür ist der Mindestwert in Höhe des um 20% gekürzten Bodenrichtwerts, der bei Objekten mit großen Grundstücken in nahezu allen Fällen (94,5%) den Bedarfswert bestimmt. Bei großen Grundstücken ist zudem die Streuung am stärksten ausgeprägt. Die häufige Nutzung der Öffnungsklausel in über 20% der Fälle zeigt, dass Ein- und Zweifamilienhäuser mit großen Grundstücken in vielen Fällen zu weniger als 80% des Bodenwerts, berechnet als Grundstücksfläche multipliziert mit dem Bodenrichtwert, verkauft werden.

Auch bei in Ostberlin gelegenen Ein- und Zweifamilienhäusern dominiert der Mindestwert die steuerliche Bewertung, sobald die Grundstücksgröße 400 qm übersteigt. Der geringe Anteil der Mindestbewertung und die im Durchschnitt relativ hohe Bewertung bei kleiner Grundstücksgröße in Ostberlin ist darauf zurückzuführen, dass es sich bei den Objekten überwiegend um Neubauten handelt, die nach 1990 fertiggestellt wurden. Hier scheint das Ertragswertverfahren infolge der, verglichen mit älteren Objekten, relativ hohen Vergleichsmieten des Berliner Mietspiegels vergleichsweise gut zu funktionieren.³⁴ Auch der, verglichen mit der Grundgesamtheit, niedrige Variationskoeffizient von rd. 30% spricht dafür.

Die Bedeutung des Mindestwerts zeigt, dass die als Ertragswertverfahren konzipierte Bedarfswertbewertung bei Ein- und Zweifamilienhäusern nicht funktioniert. In Westberlin greift in über 88% der Fälle die Mindestbewertung, im Ostteil der Stadt sind es immerhin noch rund 54%.³⁵ Die weitgehende Verdrängung der als Regelfall konzipierten Bewertung mit dem Ertragswert durch den Ausnahmefall der Wertuntergrenze muss als unbefriedigend angesehen werden. Die durchschnittliche Relation von Steuerwert zu Verkehrswert variiert innerhalb der Gruppe der Ein- und Zweifamilienhäuser signifikant in Abhängigkeit von der Grundstücksgröße, was zu Verstößen im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung führt.

Bei Mietwohngrundstücken ergibt sich in der Tendenz ein ähnliches Bild wie bei Ein- und Zweifamilienhäusern. Jedoch ist der Einfluss der Grundstücksgröße auf den Bedarfswert und die Bedeutung des Mindestwerts bei Weitem nicht so ausgeprägt wie bei Ein- und Zweifamilienhäusern. Dies macht Tabelle 7 deutlich.

³⁴ Nach dem Berliner Mietspiegel 1997 wurden beispielsweise für Neubauten in einfacher Wohnlage 15,10 DM pro qm Wohnfläche angesetzt, bei Altbauten beträgt die Vergleichsmiete bei vergleichbarer Ausstattung lediglich 7,90 DM pro qm Wohnfläche.

³⁵ Vgl. auch *Haegert/Maiterth* (2002), S. 255.

Tabelle 7: Wirkungen der Bedarfsbewertung auf Mietwohngrundstücke unterschiedlicher Grundstücksgröße

Ost/West	Grundstücksfläche	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Ansatz Mindestwert	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	< 500 qm	79,44%	75,78%	44,72%	31,02%	18,87%
	500 bis 1.000 qm	85,62%	79,36%	47,03%	30,17%	25,74%
	> 1.000 qm	97,29%	84,10%	56,59%	27,81%	36,53%
West	< 500 qm	69,70%	68,50%	32,07%	15,57%	8,27%
	500 bis 1.000 qm	72,41%	68,21%	34,20%	29,30%	12,13%
	> 1.000 qm	83,43%	75,80%	39,28%	42,71%	25,47%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Sowohl in Ost- als auch in Westberlin nehmen Mittelwert und Streuung mit steigender Grundstücksgröße zu. Insbesondere Mietwohngrundstücke, die sich auf großen Grundstücken (> 1.000 qm) befinden, werden im Durchschnitt deutlich höher bewertet als die übrigen Mietwohngrundstücke.

5.2.4 Gebäudealter und stadträumliche Wohnlage

Von der stadträumlichen Wohnlage und dem Gebäudealter geht kein oder nur ein geringfügiger Einfluss auf den Bedarfswert eines Grundstücks aus. Die stadträumliche Wohnlage bewirkt bei Mietwohngrundstücken in Berlin West im Durchschnitt kaum nennenswerte Bewertungsdifferenzen. Die Streuung ist bei guten Wohnlagen jedoch signifikant höher; der Variationskoeffizient liegt mit 42,03% um fast 9 Prozentpunkte über dem Wert von 33,61% bei einfachen Wohnlagen, welche die geringste Streuung aufweisen. D.h., die Heterogenität des Grundstücksmarktes wird bei guten Wohnlagen schlechter abgebildet als bei einfachen Wohnlagen. In Ostberlin ist dagegen die Streuung bei Grundstücken in einfacher Wohnlage gegenüber Objekten in mittlerer Wohnlage etwas stärker ausgeprägt (50,64% vs. 44,81%) und auch der Mittelwert ist höher (88,74% vs. 79,43%).³⁶ Bei Ein- und Zweifamilienhäusern sind Bewertungsdifferenzen zwischen den Wohnlagen noch weniger ausgeprägt.

Hinsichtlich eines Einflusses des Gebäudealters auf den Bedarfswert lassen sich keine eindeutigen Aussagen treffen. Dies liegt insbesondere daran, dass die Fallzahlen für einige Baujahre, die sich wegen einer gewissen Homogenität der Bauweise für eine Klassenbildung anbieten, zu gering sind. Doch auch bei einer Einteilung der Baujahresklassen, die in etwa zu einer gleichmäßigen Verteilung der bebauten Grundstücke über die Klassen führt, ist kein Zusammenhang erkennbar. Eine Erklärung hierfür könnte der bei der Bedarfsbewertung vorgenommene Alterwertabschlag sein.

³⁶ In Ostberlin weist die Kaufpreissammlung nur wenige Objekte in einer guten Wohnlage auf (49 Objekte). Daher erscheinen die Ergebnisse nicht sonderlich aussagekräftig.

5.3 Einflussfaktoren beim Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz

5.3.1 Belegenheit in Ost- oder Westberlin

Die Belegenheit eines Grundstücks in Ost- oder Westberlin hat im Gegensatz zur Bedarfsbewertung sowohl für Mietwohngrundstücke als auch für Ein- und Zweifamilienhäuser einen signifikanten Einfluss auf die durchschnittliche Höhe des steuerlichen Werts (vgl. Tabelle 8).

Tabelle 8: Wirkungen des Reformvorschlags in Ost- und Westberlin

Gebäudeart	Ost/West	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Mietwohngrundstücke	Ost	167,15%	166,53%	42,39%	84,30%
	West	120,40%	114,48%	40,87%	63,81%
EFH/ZFH	Ost	99,75%	92,86%	49,98%	42,73%
	West	82,08%	75,86%	45,75%	19,30%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Beide Grundstücksarten werden im Mittel deutlich höher bewertet, wenn das Objekt im Ostteil der Stadt liegt. Bei Mietwohngrundstücken beträgt der Steuerwert im Durchschnitt rund 167% des Verkehrswerts; das sind fast 47 Prozentpunkte mehr als in Westberlin. Dies äußert sich auch in der Notwendigkeit, Gebrauch von der Öffnungsklausel zu machen. In Ostberlin betrifft dies über 84% der Mietwohngrundstücke, in Westberlin immerhin noch knapp 64%. Auch bei Ein- und Zweifamilienhäusern bewirkt der Reformvorschlag in Ostberlin eine deutlich höhere mittlere Bewertung als im Westteil der Stadt. Dagegen ist die Streuung jeder Grundstücksart in beiden Teilen der Stadt in etwa gleich hoch.

Eine eindeutige Erklärung für die unterschiedliche Wirkung des Reformvorschlags bei Mietwohngrundstücken in Ost und West ist nicht möglich. Einen plausiblen Erklärungsansatz bietet wiederum der erhebliche Renovierungsbedarf des östlichen Immobilienbestandes. Zudem ist ein erheblicher Teil der nach dem Krieg errichteten Gebäude im Ostteil Berlins von minderer Bauqualität. Besonders deutlich wird dies bei den so genannten Plattenbauten. Beide Aspekte schlagen sich jedoch nicht im Bewertungsverfahren nieder. Vielmehr sieht der Reformvorschlag einen einheitlichen Pauschalwertansatz pro qm Wohn-/Nutzfläche vor.

5.3.2 Baulicher Zustand des Gebäudes

Wie bei der Bedarfsbewertung beeinflusst der bauliche Zustand der Immobilie auch beim Reformvorschlag das Verhältnis von Steuerwert zu Verkehrswert erkennbar. Nur ist der Einfluss wesentlich ausgeprägter, wie Tabelle 9 zu entnehmen ist.

Tabelle 9: Wirkungen des Reformvorschlags bei Mietwohngrundstücken nach baulichem Zustand des Gebäudes

Ost/West	Baulicher Zustand	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Anteil der Objekte	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	gut	69,90%	51,20%	70,78%	10,67%	14,47%
	mittel	174,42%	169,45%	36,24%	58,88%	91,06%
	schlecht	188,08%	181,11%	33,56%	30,46%	96,31%
West	gut	89,96%	87,58%	42,25%	12,98%	42,31%
	mittel	120,46%	114,47%	38,99%	76,53%	64,11%
	schlecht	156,54%	146,49%	32,97%	10,49%	88,10%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

In beiden Teilen Berlins geht mit der Verschlechterung des baulichen Zustands des Gebäudes eine im Durchschnitt eine Höherbewertung einher. Immobilie in einem schlechten oder mittleren baulichen Zustand werden durchschnittlich fast 2,5 mal so hoch bewertet wie gut erhaltene Objekte. Mietwohngrundstücke in schlechtem und mittlerem Erhaltungszustand in Ostberlin werden in fast allen Fällen (96,31% bzw. 91,03%) steuerlich über dem Verkehrswert bewertet. In Westberlin ist dies bei rund 88% der Mietwohngrundstücke in schlechtem baulichen Zustand der Fall. Diese Objekte werden im Durchschnitt um mehr als 66 Prozentpunkte höher bewertet als Immobilien mit gutem baulichen Zustand. Die Streuung ist in Ost- und Westberlin bei gutem baulichen Zustand am höchsten.

Der bauliche Zustand einer Immobilie beeinflusst deren Verkehrswert entscheidend. Dies zeigt sich auch empirisch. So ergibt sich für Mietwohngrundstücke in Westberlin nach Abzug von 70% des Bodenwerts vom Verkehrswert ein durchschnittlicher Kaufpreis pro qm Wohn-/Nutzfläche von 699 € für Gebäude in gutem baulichen Zustand. Für Objekte in schlechtem baulichen Zustand wurde hingegen lediglich ein durchschnittlicher Preis von 169 € pro qm Wohn-/Nutzfläche ermittelt. Steuerlich wird dagegen unabhängig vom baulichen Zustand für sämtliche Mietwohnhäuser ein pauschaler Satz von 600 € pro qm Wohnfläche angesetzt. Dies führt zu einer ausgeprägten Überbewertung von Wohngrundstücken in schlechtem Erhaltungszustand.

Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ergibt sich ein ähnliches Bild (vgl. Tabelle 10).

Tabelle 10: Wirkungen des Reformvorschlags bei Ein- und Zweifamilienhäusern nach baulichem Zustand des Gebäudes

Ost/West	Baulicher Zustand	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Anteil der Objekte	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	gut	63,61%	56,33%	48,46%	21,87%	8,29%
	mittel	103,88%	96,34%	40,19%	43,40%	45,56%
	schlecht	124,57%	113,39%	42,47%	34,73%	67,05%
West	gut	66,69%	62,16%	47,31%	23,68%	4,44%
	mittel	85,36%	80,08%	43,55%	72,06%	22,14%
	schlecht	111,21%	101,93%	39,98%	4,26%	52,15%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

5.3.3 Grundstücksgröße

Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ist wiederum eine ausgeprägte Abhängigkeit der Relation Steuerwert zu Verkehrswert von der Grundstücksfläche zu beobachten (vgl. Tabelle 11).

Tabelle 11: Wirkungen des Reformvorschlags auf Ein- und Zweifamilienhäuser unterschiedlicher Grundstücksgröße

Ost/West	Grundstücksfläche	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	< 400 qm	63,24%	53,30%	47,54%	9,51%
	400 bis 600 qm	105,73%	94,61%	54,58%	45,54%
	> 600 qm	110,67%	103,07%	41,60%	53,68%
West	< 400 qm	66,35%	61,16%	31,57%	6,03%
	400 bis 600 qm	80,91%	75,42%	33,95%	15,99%
	> 600 qm	92,30%	86,63%	50,70%	29,51%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

In Westberlin nimmt die durchschnittliche Relation von Steuerwert zu Verkehrswert bei Ein- und Zweifamilienhäusern mit zunehmender Grundstücksgröße deutlich zu und liegt bei großen Grundstücken um mehr als 25 Prozentpunkte über dem Wert bei kleiner Grundstücksgröße. Auch die Streuung ist bei Ein- und Zweifamilienhäusern im Fall großer Grundstücke erheblich ausgeprägter. In Ostberlin werden Ein- und Zweifamilienhäuser mit mittleren und großen Grundstücken im Durchschnitt in etwa gleich und um mehr als 40 Prozentpunkte höher bewertet als Häuser mit einer Grundstücksgröße von bis zu 400 qm. Die Streuung ist bei mittelgroßer Grundstücksgröße am stärksten ausgeprägt. Die Abhängigkeit des Steuerwerts von der Grundstücksgröße legt den Schluss nahe, dass bei Ein- und Zweifamilienhäusern der pauschale Ansatz des Bodenwerts mit 70% des Produkts aus Bodenrichtwert und Grundstücksgröße unabhängig von der Grundstückgröße unangemessen ist. Interessant ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der Bodenwert bezogen auf sämtliche Ein- und Zweifamilienhäuser in beiden Teilen Berlins im Durchschnitt rund 70% des Verkehrswerts ausmacht. Dies entspricht genau dem Pauschalansatz des Reformvorschlags. Bei Mietwohngrundstücken ist in Ostberlin eine ähnliche Tendenz erkennbar, wenn auch bei Weitem nicht in der Ausprägung wie bei Ein- und Zweifamilienhäusern.

Tabelle 12: Wirkungen des Reformvorschlags auf Mietwohngrundstücke unterschiedlicher Grundstücksgröße

Ost/West	Grundstückfläche	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	< 500 qm	157,11%	159,17%	41,45%	81,13%
	500 bis 1.000 qm	167,86%	166,47%	42,63%	84,41%
	> 1.000 qm	174,76%	174,30%	41,96%	87,00%
West	< 500 qm	116,51%	113,34%	35,14%	62,41%
	500 bis 1.000 qm	119,99%	114,36%	41,24%	62,87%
	> 1.000 qm	122,94%	116,40%	42,68%	65,92%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Im Gegensatz zu Ostberlin ist die Grundstücksgröße für die durchschnittliche Relation von Steuerwert zu Verkehrswert bei Mietwohngrundstücken in Westberlin relativ unerheblich.

5.3.4 Gebäudealter und stadträumliche Wohnlage

Die sich nach dem Reformvorschlag ergebenden Steuerwerte variieren zudem mit dem Alter des Gebäudes. Die Abhängigkeit ist bei Ein- und Zweifamilienhäusern stärker ausgeprägt als bei Mietwohngrundstücken, wie Tabellen 13 und 14 verdeutlichen.

Tabelle 13: Wirkungen des Reformvorschlags auf Mietwohngrundstücke unterschiedlicher Baujahre

Ost/West	Baujahr	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	< 1900	166,93%	165,88%	42,53%	84,19%
	1900 bis 1945	169,90%	167,97%	39,15%	87,42%
	> 1945	131,75%	83,05%	82,32%	43,28%
West	< 1900	127,32%	121,79%	37,18%	69,86%
	1900 bis 1945	120,05%	109,95%	40,99%	62,33%
	> 1945	113,72%	111,99%	44,31%	60,10%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Tabelle 14: Wirkungen des Reformvorschlags auf Ein- und Zweifamilienhäuser unterschiedlicher Baujahre

Ost/West	Baujahr	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient	Steuerwert > 100% (Öffnungsklausel)
Ost	< 1925	132,62%	116,86%	52,44%	66,37%
	1925 bis 1970	109,71%	101,73%	37,31%	53,53%
	> 1970	68,04%	57,22%	56,40%	13,09%
West	< 1925	89,76%	83,00%	41,07%	26,70%
	1925 bis 1970	88,92%	83,97%	45,98%	26,20%
	> 1970	67,35%	63,87%	37,17%	4,52%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996 - 1999 Berlin; eigene Berechnungen

Grundstücke mit älteren Gebäuden werden durch das von den Ländern Bayern und Rheinland-Pfalz entwickelte Sachwertverfahren eher überbewertet als Grundstücke mit neueren Gebäuden. Bei beiden Grundstücksarten werden Objekte mit jüngeren Gebäuden in beiden Teilen der Stadt deutlich geringer bewertet als Grundstücke mit älterem Gebäudebestand. Hier könnte ein Alterswertabschlag ähnlich wie bei der Bedarfsbewertung dazu beitragen, die Abhängigkeit der Relation Steuerwert zu Verkehrswert vom Baujahr des Gebäudes zu verringern.

Eine Erklärung für die sich ergebende Abhängigkeit zwischen der Relation von Steuerwert zu Verkehrswert und dem Baujahr des Gebäudes könnte der bauliche Zustand der betrachteten bebauten Grundstücke sein. Beim Vergleich der Anteile der bebauten Grundstücke nach ihrem Erhaltungszustand in den gebildeten Baujahresklassen, zeigt sich, dass der Anteil der Gebäude in schlechtem Erhaltungszustand bei älteren Gebäuden wesentlich höher ist als dies

bei Gebäuden neueren Baujahrs der Fall ist. Mietwohngrundstücke, die vor 1900 gebaut wurden, befinden sich zu 28% in einem schlechten Erhaltungszustand, während dies bei Gebäuden, die nach 1945 errichtet wurden, nur noch auf 3% der Objekte zutrifft. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ergibt sich das gleiche Bild. Wie in Kapitel 5.3.2 gezeigt wurde, werden bebaute Grundstücke in schlechtem Erhaltungszustand im Schnitt wesentlich höher bewertet als solche in gutem Erhaltungszustand.

Ein Einfluss der Wohnlage auf die untersuchte Relation Steuerwert zu Verkehrswert ist ebenfalls zu erkennen, wobei bebaute Grundstücke bei beiden Grundstücksarten in einfacher Wohnlage im Schnitt höher bewertet werden als in guter Wohnlage. Als Erklärung hierfür könnte erneut der Erhaltungszustand der Gebäude dienen. Empirisch zeigt sich, dass sich zumindest in Westberlin ein höherer Anteil der Gebäude in einfacher Wohnlage in schlechtem baulichen Zustand befindet als in guter Wohnlage.

6 Zusammenfassung und Ausblick

Das Bundesverfassungsgericht erklärt in seinem Urteil vom 7. November 2006 die derzeitige steuerliche Bewertung des Grundvermögens wegen des Verstoßes gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig. Diese Auffassung bestätigt die im vorliegenden Beitrag vorgenommene empirische Analyse. Sowohl das gegenwärtig für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer verwendete Bedarfswertverfahren als auch das von den Ländern Bayern und Rheinland-Pfalz für die grundsteuerliche Bewertung vorgeschlagene Bewertungsverfahren bewirken eine sehr hohe Streuung der Relation von Steuerwert zu Verkehrswert. Daher genügen beide Verfahren dem Kriterium der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht. Zudem weichen die Steuerwerte beider Verfahren im Durchschnitt erheblich von den Verkehrswerten ab. Das Bedarfswertverfahren bewirkt eine Unterbewertung, während der Reformvorschlag bei Mietwohngrundstücken eine erhebliche Überbewertung zur Folge hat. Zudem variieren die Steuerwerte beider Verfahren von der Grundstücksgröße, vom Erhaltungszustand des Gebäudes und von der Belegenheit des zu bewertenden Objekts in Ost- oder Westberlin. Beim Reformvorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz beeinflussen zudem die Wohnlage und das Baujahr des Gebäudes den Steuerwert. Der Reformvorschlag schneidet noch schlechter ab als die Bedarfsbewertung, so dass der Gesetzgeber ein anderes Verfahren entwickeln muss, um die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zu erfüllen. Bei dieser äußerst anspruchsvollen Aufgabe ist auch die Wissenschaft gefragt.

Literaturverzeichnis

- Bach, Stefan/Bartholmai, Bernd (1998): Immobilienvermögen privater Haushalte in Deutschland 1995. Erhebungen nach § 7 BStatG, Projektbericht, Wiesbaden: Statistisches Bundesamt 1998.
- Bach, Stefan/ Broekelschen, Wiebke/Maiterth, Ralf (2006): Gleichmäßige erbschaftsteuerliche Behandlung von Grund- und Betriebsvermögen – Anmerkungen zum anstehenden Bundesverfassungsgerichtsurteil. In: Deutsches Steuerrecht, 44. Jg. (2006), Heft 44, S. 1961-1968.
- Daragan, Hanspeter (2006): Werden bebaute Grundstücke im Erbschaftsteuerrecht regelmäßig unterbewertet? In: Der Betrieb, 59. Jg. (2006), Heft 33, S. 1751-1755.
- Haegert, Lutz/Maiterth, Ralf (2002): Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltenden Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern. In: Steuer und Wirtschaft, 79. Jg. (2002), Heft 3, S. 248-260.
- Loritz, Karl-Georg (1995): Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes. In: Deutsches Steuerrecht, 33. Jg. (1995), Beihefter zu Heft 8.
- Moench, Dietmar/Kien-Hümbert, Petra/ Weinmann, Norbert (2006): Erbschaft- und Schenkungsteuer – Kommentar. München 2006.
- Reform der Grundsteuer (2004): Bericht des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und des Ministers der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz an die Finanzministerkonferenz, Januar 2004, http://www.fm.rlp.de/Z_pdf/Reform_der_Grundsteuer.pdf .
- Sachverständigenkommission Vermögensbesteuerung (2000): Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Vermögensbesteuerung, Mai 2000, http://mpix.bundesfinanzministerium.de/Mpix/count/BMF/r0?p=%2FSites%2Fbmf%2FDE%2FService%2FDownloads%2FAbt_I%2FMonatsbericht&u=http%3A%2F%2Fwww.bundesfinanzministerium.de%2Fang_de%2FDE%2FService%2FDownloads%2FAbt__I%2FMonatsbericht%2F1369__0%2CtemplateId%3Draw%2Cproperty%3DpublicationFile.pdf .
- Schulz, Rainer (2003): Valuation of Properties and Economic Models of Real Estate Markets, Dissertation Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin, <http://edoc.hu-berlin.de/dissertationen/schulz-rainer-2003-02-05/PDF/Schulz.pdf> .

- Seer, Roman (1997): Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. In: Steuer und Wirtschaft, 74. Jg. (1997), Heft 4, S. 283-298.
- Thiel, Jochen (1997): Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer. In: Der Betrieb, 50 Jg. (1997), Heft 2, S. 64-69.
- Wagner, Franz W. (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich? In: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 7. Jg. (2006), Heft 1, S. 19-23.

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich? –

März 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern

März 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy

April 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –

Mai 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –

August 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationen- tafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage –

September 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs –

Oktober 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

November 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 12

Heiko Müller: Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhofschen EStGB

Dezember 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 13

Dirk Kiesewetter: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und nach dem Einheitsprinzip

Dezember 2005

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 14

Kay Blaufus / Sebastian Eichfelder: Steuerliche Optimierung der betrieblichen Altersvorsorge: Zuwendungsstrategien für pauschaldotierte Unterstützungskassen

Januar 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 15

Ralf Maiterth / Caren Sureth: Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung

Januar 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 16

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Besteuerung von Kapitaleinkünften – Zur relativen Vorteilhaftigkeit der Standorte Österreich, Deutschland und Schweiz –

März 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 17

Heiko Müller: Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung - Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen

März 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 18

Caren Sureth / Alexander Halberstadt: Steuerliche und finanzwirtschaftliche Aspekte bei der Gestaltung von Genussrechten und stillen Beteiligungen als Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

Juni 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 19

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland

August 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 20

Sebastian Schanz: Interpolationsverfahren am Beispiel der Interpolation der deutschen Einkommensteuertariffunktion 2006

September 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 21

Rainer Niemann: The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment

Oktober 2006

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 22

Jochen Hundsdoerfer / Lutz Kruschwitz / Daniela Lorenz: Investitionsbewertung bei steuerlicher Optimierung der Unterlassensalternative und der Finanzierung

Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 23

Sebastian Schanz: Optimale Repatriierungspolitik. Auswirkungen von Tarifänderungen auf Repatriierungsentscheidungen bei Direktinvestitionen in Deutschland und Österreich
Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 24

Heiko Müller / Caren Sureth: Group Simulation and Income Tax Statistics - How Big is the Error?
Januar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 25

Jens Müller: Die Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren – eine Sensitivitätsanalyse der Werttreiber von Steuer- und Marktwerten
Februar 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 26

Thomas Gries / Ulrich Prior / Caren Sureth: Taxation of Risky Investment and Paradoxical Investor Behavior
April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 27

Jan Thomas Martini / Rainer Niemann / Dirk Simons: Transfer pricing or formula apportionment? Tax-induced distortions of multinationals' investment and production decisions
April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 28

Rainer Niemann: Risikoübernahme, Arbeitsanreiz und differenzierende Besteuerung
April 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 29

Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen unter Berücksichtigung der Finanzierungsbeziehungen bei Besteuerung einer multinationalen Unternehmung nach dem Einheitsprinzip
Mai 2007

arqus Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung –Eine empirische Analyse-
Mai 2007

Impressum:

arqus – Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Herausgeber: Dirk Kiesewetter, Ralf Maiterth,
Rainer Niemann, Caren Sureth, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn,
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,

www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944