



3. März 2008

Stellungnahme

Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Bundestags-Drucksache 16/7918) sowie Beschluss des Bundesrates (Bundesrats-Drucksache 4/08 (B))

A. Allgemeines

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (Az. 1 BvL 10/02) umgesetzt werden, das das bisher geltende Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes für verfassungswidrig erklärt hatte. Dem Gesetzgeber wurde aufgegeben, bis zum 31. Dezember 2008 eine grundgesetzkonforme Neuregelung zu beschließen.

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung ist nach Auffassung von Haus & Grund nicht geeignet, die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Ausgestaltung eines gerechten Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts und die mit dem Gesetzentwurf selbst gesetzten Ziele des Gesetzgebers zu erfüllen.

- Das Aufkommen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird sich durch die vorgeschlagenen Regelungen insgesamt und in zahlreichen Einzelfällen deutlich erhöhen. Vor allem auf die Erwerber von Grundvermögen und Erwerber der Steuerklasse II kommen erhebliche Mehrbelastungen zu. Das Gleiche gilt für die Erben von Betriebsvermögen, soweit sie die Voraussetzungen der Verschonungsregelungen zur Fortführung des Betriebes und zur Arbeitsplatzhaltung nicht erfüllen. Es ist außerdem zu befürchten, dass Deutschland angesichts der in mehreren europäischen Nachbarstaaten erfolgten (faktischen) Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer international ins Hintertreffen gerät.
- Die bürokratischen Belastungen, die sich aus der geänderten Bewertung von Vermögen und durch die geplanten Fortführungs- und Behaltensfristen ergeben, werden stark ansteigen. Schon jetzt liegt der Aufwand der Finanzverwaltung bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer in den westlichen Ländern bei etwa 5 Prozent des Steueraufkommens, in den östlichen Bundesländern noch deutlich höher. Dieser Aufwand umfasst noch nicht die Kosten, die den Ländern aus dem Unterhalt der örtlichen Gutachterausschüsse entstehen und auch nicht den Aufwand, den die Steuerpflichtigen bei der Erstellung ihrer Erklärung und der Wertermitt-

lung des Erwerbs zu tragen haben. Dieser Aufwand wird durch den vorliegenden Gesetzentwurf vervielfacht. Zum einen sind die Länder gezwungen, angesichts der wachsenden Bedeutung der Gutachterausschüsse für die geplante Wertermittlung von Immobilienvermögen und der damit verbundenen personellen Aufstockung höhere Ausgaben bereitzustellen. Zum anderen wird es zu einer deutlichen Zunahme von Streitigkeiten kommen, weil Steuerpflichtige sich mit dem von der Finanzverwaltung ermittelten Grundvermögenswerten nicht zufrieden geben und Überbewertungen durch kostenträchtige Einzelwertgutachten nachweisen werden. Hier sollten die Hinweise des Normenkontrollrates zum Gesetzentwurf der Bundesregierung ernst genommen werden.

- Die geplante Anhebung der persönlichen Freibeträge ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung. Sie reicht aber nicht aus, um die sich aus dem geplanten Ansatz des gemeinen Wertes von Immobilien ergebenden steuerlichen Mehrbelastungen bundesweit auszugleichen. Das politische Ziel, „Oma ihr klein Häuschen“ erbschaftsteuerfrei übertragen zu können, ist vor allem in Regionen, in denen die Immobilienpreise auf einem überdurchschnittlichen Niveau liegen, nicht zu erreichen. Die faktische Abschaffung der Steuerklasse II und die Zuordnung naher Verwandter wie Geschwister, Neffen oder Nichten in die für nicht Verwandte geltende Steuerklasse III führt zu ungerechtfertigten Steuer Mehrbelastungen. Im Hinblick auf Art. 6 des Grundgesetzes wird die faktische Gleichbehandlung von Verwandten und Nichtverwandten einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht standhalten.
- Größere Vermögen, soweit sie überwiegend aus Immobilienvermögen bestehen, werden in Zukunft überproportional zum Steueraufkommen beitragen. Damit besteht die Gefahr, dass die Erbschaftsteuer letztlich zu einer „Sondervermögensteuer“ auf Immobilien-, Bar- und Wertpapiervermögen wird. Schon im geltenden Steuerrecht tragen die Erben von Land- und Forstwirtschaftlichem Vermögen und Betriebserben nur etwa 10 Prozent des gesamten Erbschaftsteueraufkommens. Die Erben von Immobilien dagegen steuern, trotz einer verhältnismäßig moderaten Bewertung, aktuell schon mehr als 30 Prozent zum Steueraufkommen bei. Da die Belastung von Bar- und Wertpapiervermögen tendenziell sinkt, wird sich der Beitrag des Immobilienvermögens am Steueraufkommen erhöhen.
- Die geplanten Verschonungsregelungen für das vermietete Immobilienvermögen sind angesichts der enormen Bedeutung der privaten Vermieter für die Versorgung der Bevölkerung mit ausreichendem Wohnraum zu tragbaren Konditionen nicht ausreichend, den Beitrag dieser Gruppe zum Gemeinwohl angemessen zu würdigen. Außerdem begegnet die weitgehende Herausnahme von Immobilienunternehmen aus dem Kreis des begünstigten Betriebsvermögens erheblichen Bedenken.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Gesetzentwurf in seiner jetzigen Form nach Auffassung von Haus & Grund nicht geeignet ist, ein einfaches, nachvollziehbares und gerechtes Erbschaftsteuerrecht zu schaffen. Auch die von der Bundesregierung angestrebte Entlastung mittelständischer Betriebe wird in vielen Fällen wegen der zu beachtenden Behaltens- und Fortführungspflichten häufig nicht erreicht werden können. Die geplanten Bewertungsregelungen, durch die in einem typisierenden und pauschalierten Verfahren der gemeine bzw. der Verkehrswert von Vermögen annäherungsweise erreicht werden soll, führen vor allem bei Immobilienvermögen zu erheblichen Überbewertungen und zu einem immensen Bürokratieaufwand für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen.

Außerdem führt die geplante untergesetzliche Präzisierung der Bewertungsregelungen in einer Verordnung zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Die Bewertungsvorschriften sollten auch aus ver-

fassungsrechtlichen Gründen vollständig in das Bewertungsgesetz mit aufgenommen werden. Nur so unterliegen sie einer vollständigen parlamentarischen Kontrolle.

Zudem sollten unserer Ansicht nach die Empfehlungen des Bundesrats auch vom Bundestag weitestgehend Berücksichtigung finden. Die Länder haben beispielsweise mit der vorgeschlagenen Einbeziehung des Immobilienerwerbs in die Stundungsregelung des § 28 ErbStG und der Beibehaltung des pauschalen Wertabschlages bei der Bewertung unbebauter Grundstücke sinnvolle Änderungen vorgeschlagen, durch die der zur Diskussion stehende Gesetzentwurf inhaltlich erheblich verbessert würde.

B. Einzelheiten

I. Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, Artikel 1

1. § 10 Abs. 5 ErbStG-E: Abzugsfähiger Erwerbsaufwand

Wir würden es begrüßen, wenn § 10 Abs. 5 künftig ausdrücklich auch die Kosten der Erbschaftsteuererklärung umfasst, die entstehen, sofern der Betroffene für die Erklärung einen Steuerberater o.ä. hinzuzieht. Derzeit werden Steuerberatungskosten von der Finanzverwaltung auf Grundlage der Erbschaftsteuer-Richtlinien (H 29 ErbStH) anerkannt. Die Kosten der Rechtsverfolgung so wie auch die Kosten der Ermittlung des gemeinen Wertes sollten künftig ebenfalls zum Abzug gebracht werden können. Bislang ist dies ausgeschlossen (H 29 ErbStH). Künftig wird es aufgrund der komplizierten und unzulänglichen Bewertungsvorschriften (s. Anm. unter II.) zu vermehrten Streitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen über den Steuerwert einer Immobilie kommen, was auch zu finanziellen Belastungen der Betroffenen führt. Folgerichtig sollten auch die Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zur Rechtsverfolgung entstehen, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs in Abzug gebracht werden können.

2. § 10 Abs. 6, S. 6 ErbStG-E: Abzug von Nutzungsrechten

Die Klarstellung, dass bei der Ermittlung des gemeinen Wertes Nutzungsrechte als Grundstücksbelastung abgezogen werden können, wird zwar begrüßt. Allerdings sind Nutzungsrechte, Nießbräuche usw. wertbildende Faktoren und gehören somit auf die Bewertungsebene. Offenbar ist beabsichtigt, dem Erwerber einer Immobilie auch hier die Beweislast darüber aufzuerlegen, wie hoch eine Grundstücksbelastung zu bewerten ist, weil die Finanzverwaltung faktisch nicht in der Lage ist, individuelle Grundstückslasten zu bewerten.

3. § 13a ErbStG-E: Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

Das Ziel, die Unternehmensnachfolge durch eine weitgehende Steuerfreistellung von Betriebsvermögen zu erleichtern, begrüßen wir ausdrücklich. Allerdings werden unangemessene hohe Hürden zur Erreichung dieses Ziels gesetzt und eine ganze Branche, namentlich die Immobilienwirtschaft, von der Begünstigung ausgeschlossen.

Die so genannte Lohnsummenklausel, wonach die Begünstigung des Betriebsvermögens nur gewährt wird, sofern die jährliche Lohnsumme des Betriebs innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb mindestens 70 Prozent der durchschnittlichen Summe der letzten fünf Jahre vor dem Erwerb beträgt (§ 13a Abs. 1 und 4 ErbStG-E), wird von vielen Unternehmensnachfolgern nur

schwerlich einzuhalten sein. Die wirtschaftliche Entwicklung macht eine Planung über den Arbeitskräftebedarf über einen derart langen Zeitraum praktisch unmöglich.

Die vorgesehene Behaltensfrist von 15 Jahren, wonach der Abschlag in Höhe von 100 Prozent auf 85 Prozent des Betriebsvermögens sowie der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG-E) und auch die Tarifbegünstigung für Erwerber der Steuerklassen II und III rückwirkend entfallen, soweit der Erwerber sich von dem Unternehmen oder wesentlichen Betriebsteilen trennt (§ 13a Abs. 5 ErbStG-E), ist unseres Erachtens nach zu lang und sollte verkürzt werden. Aktuell beträgt die für die Inanspruchnahme der Betriebsvermögensbegünstigungen geltende Haltefrist lediglich fünf Jahre. Dieser Zeitraum erscheint angemessen, um steuerliche Missbräuche zu verhindern und die Betriebsnachfolge sicherzustellen und damit auch die verfassungsrechtlichen Erfordernissen einer zielgenauen Verschonungsregelung Rechnung zu tragen.

4. § 13b ErbStG-E: Umfang des begünstigten Vermögens:

Nach dem Gesetzentwurf wird nur solches Betriebsvermögen durch den Verschonungsabschlag begünstigt, das ertragsteuerlich zum Betriebsvermögen gehört und für bestimmte „produktive“ Zwecke eingesetzt wird. Vollkommen ausgenommen von der Begünstigung bleiben Unternehmen, deren Vermögen zu mehr als 50 Prozent aus so genanntem Verwaltungsvermögen besteht, wozu namentlich vermietete Grundstücke und Immobilien gehören (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG-E).

Nicht zum Verwaltungsvermögen wiederum und damit begünstigt sind beispielsweise vermietete Schiffe, Fahrzeuge, Flugzeuge, Rechte, Lizenzen usw. Warum die Vermietung eines Schiffes oder von Fahrzeugen aus Gründen des Gemeinwohls - nur diese Begründung hätte vor dem Bundesverfassungsgericht Bestand - begünstigt ist, die Vermietung von Wohnraum dagegen nicht, wird auch durch die Gesetzesbegründung nicht klar. Was die Nichtanerkennung von Immobilienunternehmen bei der Begünstigung in der Praxis bedeutet, mag folgendes Beispiel verdeutlichen:

Vermieter V hat seine Immobilien im Jahr 2000 in eine GmbH & Co. KG eingebracht und ist Alleingesellschafter dieses Unternehmens. Gegenstand des Unternehmens ist die Verwaltung und Vermietung des eigenen Immobilienvermögens. Der gemeine Wert der Immobilien beträgt 1 Mio. Euro. Der Steuerbilanzwert beträgt 350.000 Euro. V verstirbt 2008 und hinterlässt seinem ledigen Bruder B das Unternehmen.

§ 13a ErbStG-E ist nicht anwendbar, wegen des Ausschlusses nach § 13b ErbStG-E. B muss unter Berücksichtigung des Abschlags von 10 Prozent auf das erworbene Vermögen Erbschaftsteuer in Höhe von 270.000 Euro zahlen. Da er diese Summe nicht aus seinem übrigen Vermögen aufbringen kann, verkauft er seine Anteile an dem Unternehmen zum Verkehrswert in Höhe von 1 Mio. Euro. Einkommensteuerlich erzielt er dabei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 650.000 Euro (Veräußerungserlös 1 Mio. Euro abzgl. Steuerbilanzwert 350.000 Euro). Darauf werden Einkommensteuern und Solidaritätszuschlag in Höhe von knapp 300.000 Euro fällig. B verbleiben von den geerbten 1 Mio. Euro 430.000 Euro. Die Steuerbelastung des B, immerhin ein naher Angehöriger des V, beträgt demnach insgesamt fast 60 Prozent.

Offenbar soll durch die Definition des begünstigten Betriebsvermögens und der Herausnahme von Unternehmen, deren Betriebsvermögen zu mehr als der Hälfte aus vermieteten Grundstücken besteht, Gestaltungsmöglichkeiten beseitigt werden, die sich ergeben sollen, soweit Immobilienvermögen in gewerblich geprägte Immobiliengesellschaften eingebracht werden. Derzeit

ist es möglich, Grundvermögen in ein Unternehmen einzubringen. Die Gründung derartiger Familiengesellschaften hat, anders als dies offenbar die Bundesregierung sieht, nicht nur steuerliche Gründe. Derartige Nachfolgeregelungen werden vor allem auch deshalb getroffen, um die an der Familiengesellschaft Beteiligten einem gemeinsamen (Familien-) Willen zu unterwerfen (Familienbindung des Vermögens) und die Vermögensnachfolge innerhalb der Familie zu sichern. Der Vermögensinhaber beabsichtigt, mit der Einbringung seines Vermögens in eine Gesellschaft dieses Vermögens im Rahmen der vorweggenommen Erbfolge an seine Erben zu übertragen, gleichzeitig unterwirft er es erheblichen zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Bindungen, um weiterhin Einfluss ausüben zu können.

Steuerrechtlich hat diese Vorgehensweise sowohl Vor- als auch Nachteile. Zum einen kann der Vermögensinhaber Vermögenswerte sukzessive im Rahmen der derzeit geltenden persönlichen Freibeträge erbschaft- und schenkungsteuerfrei übergeben, und dies möglicherweise sogar mehrmals im Rahmen des § 14 ErbStG. Immobilien im Betriebsvermögen unterliegen des Weiteren den Begünstigungen, die das Erbschaftsteuergesetz derzeit für Betriebsvermögen kennt, also dem Betriebsvermögensfreibetrag in Höhe von 225.000 Euro, dem Bewertungsabschlag in Höhe von 35 Prozent sowie der Tarifbegünstigung. Nachteilig wirkt sich die Einbringung in eine gewerblich geprägte Gesellschaft dadurch aus, dass diese einerseits gewerbsteuerpflichtig ist. Auch müssen bei einem Verkauf von Grundstücken etwaige Werterhöhungen, versteuert werden.

Sollte sich der Gesetzgeber entschließen, Immobiliengesellschaften durch die Nichtgewährung der Betriebsvermögensbegünstigung gegenüber anderen Unternehmen zu benachteiligen, hätte dies zur Folge, dass ein ganzer Wirtschaftszweig von der Begünstigung ausgeschlossen wäre. Der Gesetzgeber nähme eine Unterscheidung zwischen gutem und schlechtem Betriebsvermögen vor, ohne dass dies gerechtfertigt wäre. Auch Immobilienunternehmen, die als Familiengesellschaften geführt werden, haben eine starke Bindung an ihren jeweiligen Standort. Sie richten ihre Vermietungstätigkeit außerdem oftmals nicht ausschließlich nach Renditegesichtspunkten aus. Auch Immobilienunternehmen schaffen und sichern Arbeitsplätze in Deutschland. Einerseits direkt, durch die Verwaltung und Vermarktung ihrer Mietobjekte, andererseits indirekt durch die Vergabe von Aufträgen an die Bau- und Dienstleistungswirtschaft. Die Argumente, die für eine Begünstigung von „produzierenden Unternehmen“ sprechen, gelten somit auch für Immobilienunternehmen. Folglich müssen die für Betriebsvermögen geltenden Vergünstigungen auf Unternehmen ausgedehnt werden, deren Vermögen überwiegend aus vermieteten Immobilien besteht.

5. § 13c ErbStG-E: Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

Die Einführung eines Bewertungsabschlages für vermietete Wohnimmobilien wird ausdrücklich begrüßt. Damit erkennt die Bundesregierung die wirtschaftliche Bedeutung privaten Immobilieneigentums und die Rolle der privaten Vermieter für die Versorgung mit Wohnraum an. Allerdings spricht die Bedeutung der privaten Wohnungswirtschaft für eine weitergehende Begünstigung. Haus & Grund schlägt vor, die Besonderheiten von vermietetem Immobilienvermögen, die eine differenzierte Behandlung rechtfertigen sowie die Bedeutung der privaten Vermieter für den deutschen Wohnungsmarkt mit einem Bewertungsabschlag von mindestens 30 Prozent zu würdigen. Ein solcher Abschlag würde die sich aus der Höherbewertung ergebenden rechnerischen Mehrbelastungen weitestgehend ausgleichen und somit eine Steuermehrbelastung von Immobilienerben im Regelfall verhindern.

Von den knapp 24 Millionen vermieteten Wohnungen in Deutschland sind fast 14 Mio. (58 Prozent) in der Hand privater Kleinvermieter. Damit leisten die privaten Vermieter den entscheidenden Beitrag für die Wohnraumversorgung in Deutschland. Wohnen ist ein menschliches Grundbedürfnis. Die Wohnung ist Ort persönlicher Entfaltung und Zufluchtsstätte. Die angemessene Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum zu tragbaren Mietkonditionen ist ein besonderes Anliegen der Politik. Insofern ist es aus politischer Sicht nur konsequent, die Leistungen privater Kleinanbieter für das Gemeinwohl bei der Bemessung der Erbschaftsteuer stärker als mit einem zehnpromzentigen Abschlag zu berücksichtigen.

Die steuerbedingte Vermögenseinbuße durch die Erbschaftsteuer schwächt überdies die Wettbewerbssituation der privaten Vermieter gegenüber ihren direkten Konkurrenten auf dem Wohnungsmarkt. Die institutionelle Immobilienwirtschaft ist durch die Erbschaftsteuer nicht belastet. Eine höhere Erbschaftsteuer auf private Mietimmobilien würde diesen Wettbewerbsnachteil gegenüber der direkten Konkurrenz vergrößern und die Investitionsfähigkeit der privaten Eigentümer einschränken. Gerade die kleinteilige Vermieterlandschaft ist eine Gewähr für – wohnungspolitisch gewollte - moderate Mieten. Ablesen lässt sich dies an der Entwicklung der Kaltmieten in den vergangenen Jahren. So wurde für Wohnungsmieten (Nettokaltmieten) zwar ein stetiger leichter Anstieg beobachtet, dieser lag aber stets unterhalb der allgemeinen Preissteigerungsrate.

Die privaten Immobilieneigentümer sicherten mit ihren Investitionen 2006 nahezu zwei Millionen Arbeitsplätze in der inländischen Bauwirtschaft. Hinzu kommen weitere Beschäftigungsverhältnisse durch die Bewirtschaftung, Verwaltung, Versicherung und Vermarktung des privaten Immobilieneigentums. Mit ihren Investitionen tragen sie zu einem großen Teil zu den Umsätzen des Baugewerbes bei. Sie betragen im Jahre 2006 rund 78 Mrd. Euro. Immobilienvermögen dient darüber hinaus häufig der Kreditbesicherung. Mehr als Hälfte der von Banken vergebenen Kredite an inländische Unternehmen und Privatpersonen sind Hypothekarkredite, bei denen die Immobilie zur Kreditbesicherung herangezogen wird. Immobilienvermögen ermöglicht daher weitere Investitionen, die bei fehlenden Sicherheiten unterbleiben würden. Damit sichert es indirekt Arbeitsplätze in anderen Wirtschaftsbereichen.

Es ist zu befürchten, dass ein deutlicher Anstieg der erbschaftsteuerlichen Belastungen privater Vermieter zu einer Marktkonzentration auf dem deutschen Wohnimmobilienmarkt führt. Schon jetzt lässt sich auf einigen regionalen Wohnungsmärkten verstärkt beobachten, dass sich private Kleinvermieter auch im Hinblick auf eine drohende Mehrbelastung von Immobilienerben von ihren Immobilien trennen und internationale Investoren, die der deutschen Erbschaftsteuer nicht unterliegen, als Käufer auftreten.

Eine höhere Erbschaftsteuer auf Immobilien dürfte zudem die Anreize reduzieren, Investitionen in Wohnimmobilien vorzunehmen und die Anzahl neu erstellter Mietwohnungen in den kommenden Jahren weiter absenken. Schon in den letzten Jahren ist die Neubautätigkeit deutlich zurückgegangen. 2006 sind nur knapp 220.000 Wohnungen neu errichtet worden. Gegenüber 2003 ist dies ein Rückgang von knapp 10 Prozent.

Der demographische Wandel sowie Wanderungsbewegungen jüngerer und gut ausgebildeter Menschen unterwerfen viele Städte in Deutschland bisher ungekannten Schrumpfungsprozessen. Die Attraktivität und Leistungskraft insbesondere der Innenstädte in solchen Regionen wird nur mit dem Engagement privater Vermieter im Wohnungsbestand gesichert werden. Private Immobilieneigentümer prägen das Erscheinungsbild von Städten entscheidend. Eine Einbindung der privaten Kleinanbieter in Programme und Maßnahmen zur Stadtentwicklung setzt allerdings

voraus, dass die Nettoerträge aus den notwendigen Investitionen für die privaten Kleinanbieter positiv sind. Eine stärkere Belastung bei der Erbschaftsteuer wäre daher auch für stadtentwicklungspolitische Zielsetzungen kontraproduktiv, da die Nettoerträge privaten Immobilieneigentums und damit deren Investitionsfähigkeit weiter abgesenkt würden.

Die Klimaschutzziele der Bundesregierung richten sich insbesondere auch auf den Gebäudebestand. Künftig werden die Immobilieneigentümer erhebliche Summen nicht zuletzt auch für die energetische Sanierung des Gebäudebestandes aufbringen müssen. Denn die ehrgeizigen Ziele zum Klimaschutz und zur Reduktion des CO₂-Ausstoßes sind vor allem durch Sanierungsmaßnahmen im Wohnungsgebäudebestand zu erreichen. Energie- und umweltpolitisch erwünschte Beiträge der privaten Immobilieneigentümer zur energetischen Modernisierung des Gebäudebestandes würden aber durch eine höhere Erbschaftsteuer gebremst werden. Denn die Erbschaftsteuer beeinflusst die Investitionsfähigkeit der privaten Eigentümer negativ.

Erbschaften haben zukünftig angesichts tendenziell sinkender Zahlungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen und Pensionskassen eine zunehmende Bedeutung für die private Altersvorsorge. Eine höhere Erbschaftsteuer auf Immobilienvermögen konterkariert die Bemühungen der Politik, die private Altersvorsorge zu stärken. Immobilien eignen sich in besonderem Maße für die private Altersvorsorge, insbesondere auch für Selbstständige. Immobilienvermögen ist im Gegensatz zu Bar- oder Anlagevermögen gegen die negativen Folgen der Inflation weitgehend geschützt. Zudem garantiert es mietfreies Wohnen im Alter bzw. im Falle der Vermietung durch Mieteinnahmen eine zusätzliche Altersrente. Die Erbschaftsteuer wirkt sich generell negativ auf das Sparverhalten aus. Die Anreize, zu Lebzeiten auch für die nachfolgende Generation zu sparen, werden durch eine höhere Erbschaftsteuer deutlich gemindert. Immobilienvermögen dient auch in besonderer Weise der allgemeinen Risikovorsorge gegen widrige Lebenslagen. Damit entlastet es auch die Allgemeinheit vor Transferzahlungen. Staatliche Hilfe muss erst in Anspruch genommen werden, wenn das private Vermögen aufgebraucht ist. Immobilienvermögen unterstützt zudem generationenübergreifendes Verhalten von Familien und deren Zusammenhalt.

Aus den genannten Gründen muss der für vermietete Wohnimmobilien vorgesehene Abschlag deutlich höher ausfallen.

6. § 16 ErbStG-E: Freibeträge

Die Anhebung der persönlichen Freibeträge wird begrüßt, erscheint aber nicht ausreichend, für die bundesweite vollständige Steuerfreistellung des durchschnittlichen Eigenheims zu sorgen. Das politische Ziel, „Oma ihr klein Häuschen“ auch in Zukunft nicht der Besteuerung zu unterwerfen, kann nur mit einer deutlicheren Anhebung der persönlichen Freibeträge erreicht werden.

Der Ehegattenerwerb sollte wie in anderen europäischen Staaten auch unabhängig von der Höhe gänzlich steuerfrei gestellt werden. In den Fällen, in denen dem überlebenden Ehegatten das Vermögen zufällt, besteht kein Grund der Besteuerung. Zum einen findet kein Generationenübergang statt, der zu besteuern wäre, zum anderen hat der Ehegatte das Vermögen durch Konsumverzicht mit aufgebaut.

Auch die Freibeträge für Kinder und Enkel sollten deutlich höher angesetzt werden, als dies der Gesetzentwurf vorsieht. Nur so kann dem verfassungsrechtlichen Erfordernis der Freistellung des Gebrauchsvermögens in Höhe des Wertes eines durchschnittlichen Einfamilienhauses bundesweit entsprochen werden. In Deutschland existiert kein einheitlicher Immobilienmarkt. Die Kaufpreise

für gebrauchte Immobilien und Grundstücke unterscheiden sich erheblich. So kostet beispielsweise ein freistehendes Eigenheim in Berlin zwischen 350.000 und 500.000 Euro, in Stuttgart zwischen 370.000 und 550.000 Euro sowie in München zwischen 600.000 und 750.000 Euro. Dagegen werden in Halle/Saale für Einfamilienhäuser zwischen 120.000 und 160.000 Euro und in Rostock zwischen 180.000 und 280.000 Euro gezahlt. Diese Unterschiede verdeutlichen, dass mit einem Freibetrag von 400.000 Euro für Kinder bzw. 200.000 Euro für Enkel weder das politische Ziel erreicht, noch den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprochen wird. Dies gilt umso mehr, als dass Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer in Zukunft nicht mehr der so genannte Bedarfswert einer Immobilie ist, der derzeit dazu führt, dass Einfamilienhäuser nur zu etwa 60 Prozent ihres Wertes erfasst werden, sondern der Verkehrswert.

7. § 19 Abs. 1 ErbStG-E: Steuertarif

Die künftige tarifliche Gleichbehandlung von Erwerbenden der Steuerklasse II (z. B. Geschwister, Nichten, Neffen des Erblassers) und Erwerbenden der Steuerklasse III (z. B. Nichtverwandte) führt bei Erwerben innerhalb der Steuerklasse II zu nicht gerechtfertigten Steuer Mehrbelastungen. Im Hinblick auf Art. 6 Grundgesetz wird die faktische Gleichbehandlung von Verwandten und Nichtverwandten bei der Erbschaftsteuer einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhalten.

8. § 28 ErbStG: Stundung

Unserer Ansicht nach muss § 28 ErbStG auf den Erwerb von Grundvermögen erweitert werden. Der Gesetzentwurf sieht eine Stundung der Erbschaftsteuer im Falle des Erwerbs von Immobilien bislang nicht vor. Allerdings hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme (Bundesrats-Drucksache 4/08 (B) Rz. 18) eine Ausweitung der Stundungsregelung gefordert. Dieser Vorschlag wird begrüßt und sollte vom Bundestag übernommen werden.

Wir halten es für dringend erforderlich, Erben von Immobilienvermögen durch eine gesetzliche Stundungsregelung zu entlasten. Eine solche würde es den Erben von Grundvermögen beispielsweise ermöglichen, die Erbschaftsteuer zeitlich gestreckt aus den Erträgen der erworbenen Immobilie oder anderem Einkommen zu begleichen. Immobilienerben wären ansonsten gezwungen, Grundvermögen zu verkaufen, nur um die Erbschaftsteuer bezahlen zu können. Die im Erbfall anfallende Steuer, vor allem beim Erwerb höherwertiger Objekte und bei Erwerbenden der Steuerklassen II und III, kann oft nicht aus liquiden Mitteln bezahlt werden. Um diesen Erben die Möglichkeit zu geben, an den erworbenen Immobilien festzuhalten und um sie vor kurzfristig eintretenden hohen Belastungen zu bewahren, erscheint unserer Ansicht nach eine Stundung angemessen. Mit ihr würden auch Verwerfungen auf den Wohnungsmärkten entgegengewirkt, die dadurch eintreten könnten, dass zeitgleich eine Vielzahl von Immobilien am Markt angeboten wird oder dass finanzstarke Investorengruppen Wohnungsbestände aufkaufen, die von den Erwerbenden „aus der Not hinaus“ veräußert werden müssen.

Mit einer Stundungsregel würde der Gesetzgeber von der Möglichkeit Gebrauch machen, den Besonderheiten von Immobilien und den Belangen der Wohnungswirtschaft im Erbschaftsteuerrecht stärker Rechnung zu tragen und deren Investitionsfähigkeit zu fördern. Wie bereits ausgeführt, kommen gerade auf die Wohnungswirtschaft in Zukunft erhebliche Investitionen im Bereich Klimaschutz bzw. Modernisierung und energetische Sanierung zu. Mit dem Integrierten Energie- und Klimaprogramm strebt die Bundesregierung Maßnahmen der Energieeffizienz an, die sich vor allem auch auf den Gebäudebestand richten, aber auch den Wohnungsneubau treffen. Um Liquiditätsabflüsse durch die Erbschaftsteuer zu vermeiden, muss den Steuerpflichtigen

die Möglichkeit eingeräumt werden, im Fall der Erbschaft von Grundvermögen die Steuerstundung zu beantragen. Diese sollte zinslos gewährt werden. Die allgemeine Stundungsregel der Abgabenordnung (§ 222 AO) reicht unserer Ansicht nach nicht aus, weil die Gewährung der Steuerstundung dann im Ermessen des jeweiligen Finanzamt stehen würde und dem Erwerber von Immobilien insoweit keine ausreichende Rechts- und Planungssicherheit böte. Dem Steuerpflichtigen sollte ein gesetzlicher Anspruch auf Stundung eingeräumt werden.

II. Änderung des Bewertungsgesetzes

1. Vorbemerkungen

Wir halten es für geboten, nicht nur die Grundsätze der künftigen Bewertungsvorschriften im Gesetz selbst zu verankern, sondern zumindest auch die wesentlichen Einzelheiten der Bewertungsverfahren. Denn sonst würden Änderungen der Verordnung künftig allein der Exekutive überlassen. Die Einzelheiten des künftigen Bewertungsrechts bei der Erbschaftsteuer wäre der parlamentarischen Kontrolle gänzlich entzogen. Eine Verordnungsermächtigung ist zwar in Artikel 80 GG grundsätzlich vorgesehen, allerdings nur in den dort geregelten Grenzen, die unserer Auffassung nach vorliegend überschritten werden.

Die Ermächtigung in § 182 Abs. 5 BewG ist zu unbestimmt und steht daher nicht im Einklang mit Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG. Das Bundesverfassungsgericht hat bereits in einer Entscheidung vom 2. Juni 1964 (Az. 2 BvL 23/62) klargestellt, dass eine Ermächtigung an einen Ordnungsgeber so ausgestaltet sein muss, dass schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und voraussehbar ist, was von dem Bürger gefordert werden kann. Der Gesetzgeber, der eine Ermächtigung zur Rechtssetzung erteilt, muss die Grenzen der zu schaffenden Regelung festsetzen und angeben, welchem Ziel die Regelung dienen soll. Er muss der ermächtigten Stelle ein „Programm“ an die Hand geben. Es muss für die Betroffenen zumindest in den Grundzügen erkennbar und berechenbar sein, mit welchem Wert künftig beispielsweise eine Immobilie in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage eingeht. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Mit einem Blick in das Bewertungsgesetz erfährt der Betroffene beispielsweise zwar, dass sein geerbtes Einfamilienhaus nach dem Sachwertverfahren zu bewerten und das der Wert der baulichen Anlagen nach Herstellungswerten zu ermitteln ist. Hieraus lässt sich – auch nicht in Grundzügen – nicht erkennen, zu welchem Ergebnis das Sachwertverfahren im Einzelfall kommt. Die bislang in dem Entwurf einer Grundvermögensbewertungsverordnung (GrBewV) geregelten Einzelheiten zur Immobilienbewertung sollten demnach überwiegend Eingang in das Bewertungsgesetz (BewG) selbst finden.

Erheblichen Nachbesserungsbedarf sehen wir auch inhaltlich. Aufgrund der aktuellen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist der Gesetzgeber nunmehr verpflichtet, sich bei der Neuregelung der Bewertung von Vermögensgegenständen einheitlich am „gemeinen Wert“ als dem maßgeblichen Bewertungsziel zu orientieren. Dabei ist ihm die Wahl der Wertermittlungsmethoden grundsätzlich freigestellt, solange zumindest eine Annäherung an den gemeinen Wert gefunden wird. Der „gemeine Wert“ als der maßgebliche Wert ist bereits heute im Erbschaftsteuergesetz angelegt (§12 Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit § 9 BewG), jedoch mit zahlreichen Ausnahmetatbeständen versehen, zum Beispiel für Anteile an Kapitalgesellschaften (§12 Abs. 2), Grundbesitz (§12 Abs. 3) oder Betriebsvermögen (§12 Abs. 5).

Der „gemeine Wert“ ist dem Grunde nach mit dem „Verkehrswert“ identisch. Sie sind Synonyme für den Marktwert. Der gemeine Wert ist im BewG (§ 9), der Verkehrswert im Baugesetzbuch (BauGB, § 194) definiert. Charakteristisch ist ihnen, dass sie sich frei von subjektiven Betrachtungen

tungsweisen allein an den objektiven Merkmalen eines Vermögensobjektes orientieren und im gewöhnlichen Geschäftsverkehr, also auf einem freien Markt ohne Zeitdruck, Zwang oder Not der handelnden Personen entstehen. Der Verkehrswert unterstellt also einen hypothetischen Verkauf des Vermögensgegenstandes unter optimalen Bedingungen zum Wertermittlungsstichtag.

Der Verkehrswert ist zudem ein zeitpunktbezogener Wert, das heißt es fließen die Wertverhältnisse in die Bestimmung ein, die zu dem Wertermittlungsstichtag auf dem Markt herrschen. Extreme Marktlagen, wie sie zum Beispiel in ausgeprägten konjunkturellen Situationen existieren, beeinflussen demzufolge den Verkehrswert und können dazu führen, dass dieser vom langfristigen Mittel abweicht. Die Ermittlung des Verkehrswertes eines ruhenden Objektes erfolgt immer unter erheblicher Unsicherheit, da der zu beurteilende relevante Zeitraum sehr lang ist. Entsprechend groß ist die Wahrscheinlichkeit, dass sich wichtige wertbestimmende Faktoren ändern.

Der Verkehrswert ist keine mathematisch genau ermittelbare Größe, sondern ein Schätzwert, der eine bestimmte Bandbreite abdeckt. Er wird durch subjektive Einflüsse, den Bewertungszeitpunkt und große Unsicherheiten über zukünftige Marktentwicklungen zum Teil erheblich beeinflusst. Wird der in typisierender Weise ermittelte Verkehrswert als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung herangezogen, müssen die Besonderheiten der „richtigen“ Verkehrswertermittlung, die in einem pauschalisierten Verfahren nicht berücksichtigt werden (sollen/können), durch entsprechende (Sicherheits-) Abschläge berücksichtigt werden, um übermäßige Steuerbelastungen zu vermeiden. Bislang hat der Gesetzgeber dieser Tatsache Rechnung getragen und sehr vorsichtige Schätzverfahren für Immobilienvermögen gewählt.

2. Einzelheiten

a. §§ 178, 179 BewG-E: Bewertung unbebauter Grundstücke

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass sich der gemeine Wert unbebauter Grundstücke künftig aus der Grundstücksfläche und den von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerten ergibt. Insoweit entspricht die geplante Regelung dem § 145 Abs. 1 BewG, allerdings mit einem deutlichen Unterschied: während die derzeit geltende Wertermittlung für unbebaute Grundstücke einen pauschalen Wertabschlag in Höhe von 20 Prozent vorsieht, soll dieser in Zukunft entfallen. Wir halten die Beibehaltung dieses pauschalen Abschlags auch weiterhin für geboten und verfassungsrechtlich auch zulässig. Auch der Bundesrat hat sich in seinem Bericht aus Gründen der Verwaltungsökonomie und zur Vermeidung von Überbewertungen für die Beibehaltung eines 20-prozentigen Abschlags auf den Bodenwert ausgesprochen (Bundesrats-Drucksache 4/08 (B) Rz. 29).

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 7. November 2006 (Az. 1 BvL 10/02, S. 81 ff.) ausdrücklich hervorgehoben, dass die im Streitjahr geltende Wertermittlung bei unbebauten Grundstücken anhand der Bodenrichtwerte den verfassungsrechtlichen Ansprüchen an eine Verkehrswertbestimmung gerecht werde. Die Karlsruher Richter gingen in ihrer Entscheidung davon aus, dass es für Grundvermögen keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert gibt, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte bilden. Abweichungen von bis zu 20 Prozent seien vertretbar. Er sollte auch bei der Neuregelung der Bewertung bestehen bleiben.

Ein solcher pauschaler Sicherheitsabschlag bedeutet nicht, dass von vornherein nur ein gewisser Prozentsatz des Verkehrswertes in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen soll, was den Vor-

gaben des Bundesverfassungsgerichts widersprechen würde. Vielmehr ist ein solcher Abzug der Erkenntnis geschuldet, dass der Verkehrswert von nicht veräußerten Immobilien nur innerhalb einer gewissen Bandbreite, aber eben nicht punktgenau bestimmt werden kann. Ein solcher Abschlag stellt gerade keine Begünstigung dar, sondern soll lediglich die übermäßige Besteuerung verhindern. Pauschale Wertabschläge erhöhen unserer Meinung nach zudem die Akzeptanz der pauschaliert ermittelten Steuerbemessungsgrundlage und vermeiden Rechtsstreitigkeiten.

b. §§ 182 ff. BewG-E: Bewertung bebauter Grundstücke

Künftig sollen bebaute Grundstücke nach den in § 199 BauGB und der Wertermittlungsverordnung (WertV) geregelten Verfahren bewertet werden (§ 182 Abs. 1 ErbStG-E). Wohnungseigentum, Teileigentum und Ein- bzw. Zweifamilienhäuser sollen dabei nach dem Vergleichswertverfahren, vermietete Grundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich eine übliche Miete ermitteln lässt, nach dem Ertragswertverfahren und sonstige bebaute Grundstücke nach dem Sachwertverfahren bewertet werden. Die Einteilung der Grundstücksarten und die Zuordnung verschiedenartiger Grundstücke zu einem bestimmten Bewertungsverfahren sind zwar grundsätzlich geeignet, die vom Bundesverfassungsgericht geforderte verkehrswertnahe Bewertung bebauter Grundstücke umzusetzen. Allerdings bestehen hinsichtlich des Verordnungsentwurfs gegen eine vereinfachte, typisierende Wertermittlung teilweise erhebliche Bedenken. Zwar ist der Rückgriff auf die von den Gutachterausschüssen anhand von tatsächlichen Marktdaten gewonnenen Angaben zu begrüßen, allerdings sind die Wertansätze, auf die das Finanzamt im Falle des Fehlens derartiger Daten zurückgreifen muss, im Ergebnis zu hoch angesetzt. Dadurch wird die in § 187 ErbStG-E vorgesehene Möglichkeit des Nachweises eines geringeren Wertes durch Sachverständigengutachten zum Regelfall. Im Einzelnen:

▪ § 1 GrBewV: Vergleichswertverfahren

In der Bewertungspraxis wird dieses Verfahren vor allem für Wohnungseigentum, gleichartige Reihenhäuser und Siedlungseinfamilienhäuser verwendet. Beim Vergleichswertverfahren sollen Kaufpreise von Grundstücken herangezogen werden, deren Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen. Dies entspricht seinem Wortlaut nach § 13 WertV. Voraussetzung für das Vergleichswertverfahren ist stets, dass eine ausreichende Zahl von Kaufpreisen vergleichbarer Grundstücke vorliegt. Dies wird häufig nicht der Fall sein, vor allem nicht in Regionen, in denen ein funktionierender Grundstücksmarkt fehlt. Bundesweit betrachtet ist die Zahl der Grundstückstransaktionen stark rückläufig. Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes gab es etwa für Bauland im Jahr 1996 noch 122.271 Kauffälle. 2006 waren es nur noch 69.417 Kauffälle. Insoweit wird bezweifelt, dass für die Anwendung des Vergleichswertverfahrens flächendeckend ausreichend Vergleichsgrundstücke zur Verfügung stehen. Hinzu kommt, dass den örtlichen Gutachterausschüssen vor allem Vergleichswerte für Eigentumswohnungen vorliegen. Insoweit ist davon auszugehen, dass die Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern im Regelfall mit dem komplizierten und aufwendigen Sachwertverfahren zu erfolgen hat (vgl. hierzu weiter unten unter „Sachwertverfahren“).

Zudem verzichtet die GrBewV auf die in der Wertermittlungsverordnung vorgesehenen Berücksichtigung von Abweichungen (§§ 14 i.V.m. 9, 10 WertV), soweit wertbeeinflussende Merkmale der Vergleichsgrundstücke voneinander abweichen. Dieser Verzicht führt dazu, dass u.a. weder der Entwicklungszustand eines Grundstücks, noch dessen Gestaltung, beispielsweise Größe oder Tiefe des Grundstücks, oder auch der örtliche Grundstücksmarkt und die Grundstückslage wertbeeinflussend berücksichtigt werden.

Bei der Wertermittlung sollen auch Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art wie Wohn- und Nießbrauchrechte, Überbauten oder auch Notwegerechte und Notleitungsrechte außer Acht bleiben. Derartige Besonderheiten beeinflussen den Wert eines Grundstücks aber erheblich. Zwar können Nutzungsrechte im Rahmen des § 10 Abs. 6 ErbStG-E bei der Erbschaftsteuer unter bestimmten Voraussetzungen abgezogen werden. Systematisch gehören derartige Grundstücksbelastungen aber in die Verkehrswertermittlung. Die Nichtberücksichtigung führt zu erheblichen Überbewertungen und vor allem zu einem Ergebnis, dass mit dem Verkehrswert nichts mehr zu tun hat.

Den Unzulänglichkeiten des Vergleichswertverfahrens nach der GrBewV sollte mit einem pauschalen Wertabschlag begegnet werden. Dies würde Überbewertungen weitgehend verhindern und die Akzeptanz der gefundenen Werte erhöhen. Ein solcher Abschlag darf nicht als Verschonungsabschlag missverstanden werden, sondern ist der Tatsache geschuldet, dass durch das pauschalierte Wertermittlungsverfahren lediglich ein grober Annäherungswert an den tatsächlichen Verkehrswert gefunden wird, der zudem häufig überzeichnet sein dürfte.

▪ § 2 – 6 GrBewV: Ertragswertverfahren

Soweit sich am örtlichen Markt eine Miete ermitteln lässt, soll für Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke ein Ertragswertverfahren gelten. Hierbei soll – im Unterschied zum derzeit geltenden vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 146 BewG – der Bodenwert getrennt vom Gebäudeertragswert ermittelt werden. Bodenwert und Gebäudeertragswert ergeben den Ertragswert des Grundstücks. Dabei lässt § 2 Abs. 2 GrBewV entgegen der Regelungen in der WertV keinen Abschlag mehr zu, zum Beispiel für die Fälle, in denen die Planungsfreiheit durch Bauordnungsrecht für das Grundstück eingeschränkt ist. Berücksichtigt werden dadurch generell auch nicht mehr die Fälle, in denen auf einem bebauten Grundstück beispielsweise Freilegungs- bzw. Abrisskosten entstehen, die bei der Grundstückswertermittlung eigentlich zu berücksichtigen wären. Dies ist insbesondere der Fall bei Immobilien, die noch eine lange Restnutzungsdauer haben und bei denkmalgeschützten Mehrfamilienhäusern (soweit sie nicht Fall nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG steuerfrei bleiben). Ein solcher Abschlag muss im Rahmen der Wertermittlung u. E. nach auch für steuerliche Zwecke möglich sein, um Überbewertungen zu vermeiden. Auch hierfür könnten pauschale Wertabschläge herangezogen werden.

Nach § 3 Abs. 1 S.1 GrBewV ist zur Ermittlung des Gebäudeertragswertes von dem Grundstücksreinertrag auszugehen. Die GrBewV übernimmt insoweit grundsätzlich das Ertragswertverfahren der WertV, allerdings mit einigen wesentlichen Abweichungen. § 3 Abs. 3 GrBewV sieht eine Pauschalisierung vor, die häufig zu einer Überbewertung von Immobilien führen wird. Die Restnutzungsdauer soll sich regelmäßig nach der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer aus Anlage 2 zur Verordnung ergeben. Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer von Gebäuden weicht teilweise stark von den in den NHK 2000 erhobenen Zahlen ab, die auf jahrelanger Sammlung beruhen. Dort sind zudem Spannbreiten vorgegeben, die sich in Anlage 2 nicht wiederfinden. Individuelle Abweichungen der tatsächlichen möglichen Restnutzungsdauer sind künftig somit nicht mehr möglich, es sei denn, der Betroffene wählt den Weg über § 187 ErbStG-E. Beispielsweise muss bei der Verkehrswertermittlung von Wohnhäusern unterschieden werden, ob es sich um einen Massivbau oder um ein Fertighaus handelt. Um hier differenzieren zu können, wird in den NHK 2000 eine Gesamtnutzungsdauer zwischen 60 und 100 Jahren angenommen.

Die GrBewV sieht einen derartigen „Korridor“ nicht vor. Generell ist der Ansatz im oberen oder mittleren Bereich der Restnutzungsdauern verfehlt, weil diese regelmäßig nur in Gegenden erreicht wird, wo die Eigentümer auch wirtschaftlich so gut gestellt sind, dass sie ihre Häuser entsprechend regelmäßig und ordnungsgemäß renovieren können, wovon die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer entscheidend abhängt. Alle anderen Objekte, die beispielsweise aus der Zeit um die Jahrhundertwende stammen, weisen zudem keineswegs immer eine Mindestrestnutzungsdauer auf. Der Ertrag kann folglich erheblich unter dem Durchschnitt liegen.

Ausgangspunkt für die Ertragswertermittlung ist der so genannte Rohertrag eines Grundstücks. In der Praxis der Verkehrswertermittlung wird der Ertragswert einer Immobilie durch die nachhaltig erzielbare Miete bestimmt, also der die langfristige Entwicklung und die Marktlage berücksichtigende (Zukunfts-) Ertrag einer Immobilie (so auch § 16 Abs. 1 WertV). § 4 Abs. 1 GrBewV definiert dagegen als Rohertrag grundsätzlich die tatsächlich vereinbarte jährliche Miete. Dies soll der Vereinfachung dienen, führt jedoch in den Fällen, in denen die Höhe der Miete stagniert oder rückläufig ist, zu überhöhten Werten. Die Typisierung führt damit von Anfang an und in vielen Fällen zu falschen Ergebnissen, so dass die Betroffenen über § 187 BewG gezwungen wären, den tatsächlichen Ertrags- und damit Verkehrswert über ein Sachverständigengutachten ermitteln zu lassen. Im Hinblick auf § 4 Abs. 2 GrBewV leuchtet zudem nicht ein, warum die Finanzverwaltung nicht von der nachhaltig erzielbaren Miete ausgehen kann, wenn sie im Falle wesentlicher Abweichungen der tatsächlich vereinbarten Miete die übliche Miete ansetzen soll, die dann wiederum Kenntnisse des jeweiligen örtlichen Mietmarktes voraussetzt. § 4 GrBewV sollte entsprechend auf die nachhaltige Miete verweisen, dementsprechend kann auf den Abs. 2 verzichtet werden.

Von dem Rohertrag sind gemäß § 5 Abs. 2 GrBewV Bewirtschaftungskosten, also Verwaltungs-, Betriebs-, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis abzuziehen. Dabei soll entweder auf Werte der Gutachterausschüsse zurückgegriffen werden oder auf pauschalisierte Bewirtschaftungskosten (Anlage 3 GrBewV). Der Ansatz von Bewirtschaftungskosten nach Erfahrungssätzen der Gutachterausschüsse wird zu einigen Problemen führen. Zum einen sind bundesweit nur in wenigen Gutachterausschüssen solche Daten überhaupt vorhanden. Zum anderen ist eine pauschalisierte Berücksichtigung nach Anlage 3 nur dann nicht zu beanstanden, wenn beispielsweise bei denkmalgeschützten Objekten auch Abweichungen von diesen Pauschalsätzen zulässig wären. Abweichungen sind bisher nicht vorgesehen. Bei denkmalgeschützten Objekten können Bewirtschaftungskosten aber durchaus bei bis zu 50 Prozent liegen. § 5 GrBewV sollte demnach ergänzt werden um eine Regelung, wonach in Einzelfällen höhere Bewirtschaftungskosten anzusetzen sind, soweit der Steuerpflichtige diese nachweist.

Die in § 6 Abs. 2 GrBewV vorgesehene Bezugnahme auf die von den Gutachterausschüssen ermittelten örtlichen Liegenschaftszinssätze ist grundsätzlich zu begrüßen. Liegenschaftszinssätze dürften aber nicht bundesweit und flächendeckend vorliegen, so dass dann im Regelfall die pauschalierten Liegenschaftszinssätze zur Anwendung kämen. Allerdings bewegen sich die pauschalierten Liegenschaftszinssätze am oberen Rand der Spanne, die soweit bekannt bundesweit von den Gutachterausschüssen durchschnittlich festgestellt werden. Die vorgeschlagenen Zinssätze sind vor allem bei gemischt genutzten Grundstücken mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 Prozent mit 5,5 Prozent zu hoch angesetzt. Die tatsächlich festgestellten Sätze liegen bundesweit zwischen 4,5 und 5,0 Prozent. Das Gleiche gilt für Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von

mehr als 50 Prozent. Hier lassen sich bundesweit Liegenschaftszinssätze zwischen 5,0 und 5,5 feststellen, nach § 6 Abs. 2 Nr. 3 soll der Zinssatz 6 Prozent betragen. Die pauschalieren Zinssätze müssen daher deutlich herabgesetzt werden.

- § 7 bis 9 GrBewV: Sachwertverfahren

Die in § 7 Abs. 1 GrBewV vorgesehene Abgeltung der Außenanlagen und sonstigen baulichen Anlagen durch den Gebäudewert und den Bodenwert ist ganz grundsätzlich zu begrüßen, weil diese dann nicht gesondert ermittelt werden müssen. Allerdings stellt sich auch hier die Frage, was mit Freilegungs- oder Abrisskosten geschehen soll und wie diese innerhalb des Sachwertverfahrens berücksichtigt werden könnten. Auch hier ist ein pauschaler Ansatz derartiger Sonderlasten denkbar, um Überbewertungen zu vermeiden.

Zu Absatz 2 ist anzumerken, dass der Ansatz des Bodenwertes mit dem Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG nicht den Tatsachen Rechnung trägt. Ein bebautes Grundstück ist einem unbebauten Grundstück nicht vergleichbar, weil der Eigentümer eines unbebauten Grundstücks sofort mit der Planung für eine Bebauung anfangen könnte, der Eigentümer eines bebauten Grundstücks hingegen den Abriss und die Freilegungskosten zu finanzieren hat. Dies wirkt sich auch nachteilig auf den Bodenwert aus. Auch ist der von den Gutachterausschüssen ermittelte Bodenrichtwert, den die Gutachterausschüsse ermittelt haben, ganz grundsätzlich immer der Wert eines unbebauten Grundstücks. Alleine durch die Bebauung verliert das Grundstück aber an Wert, was fälschlicherweise nicht berücksichtigt ist. In § 7 Abs. 3 ist eine sogenannte Marktanpassung („Anpassung an den gemeinen Wert“) zu finden, was grundsätzlich zu begrüßen ist. Hierzu ist allerdings anzumerken, dass die wenigsten Gutachterausschüsse bisher derartige Marktanpassungsfaktoren ermittelt haben. Es fehlt also auch hier flächendeckend verwertbares Zahlenmaterial, so dass im Zweifel Einzelwertgutachten zu erstellen wären. Auch hier sollten folglich pauschale Wertabschläge gewährt werden.