

Bewertung von vermietungsfähig bebauten Grundstücken im Ertragswertverfahren

von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, FA f. Steuerrecht und RA Jürgen R. Müller, beide Wiesbaden

I. Einführung

Der Gesetzgeber hat auf den Erbschaftsteuerbeschuß des BVerfG vom 22.06.1995¹ für die wertmäßige Erfassung von Grundbesitz bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch Art. 1 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996² mit Wirkung vom 01.01.1997 eigene Bewertungsvorschriften geschaffen. Diese sind in dem Vierten Abschnitt des Bewertungsgesetzes (BewG) zusammengefaßt.

Die Kodifizierung der Bewertungsvorschriften für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (heute kurz Erbschaftsteuer) ist lückenhaft und wurde dem gesetzgeberischen Ziel, einen Beitrag zu leichter zu handhabenden Gesetzen zur Verwaltungs- und Steuervereinfachung zu leisten, mit den §§ 138 bis 150 BewG nicht erreicht³.

Die Finanzverwaltung sucht bisher - mit mäßigem Erfolg - mit einem gleichlautenden Erlass⁴ - nachfolgend Erlaß genannt - die Lücken für die Bewertung von bebauten Grundstücken im Ertragswertverfahren (§ 146 BewG) zu schließen.

Die Verfasser setzen sich in dem folgenden Beitrag mit dem Problem der Begrifflichkeit der Jahresmiete nach § 146 Abs. 2 S. 2 BewG auseinander.

II. Feststellung des Grundstückswertes bebauter Grundstücke

Nach § 12 Abs. 3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) ist der Grundbesitz mit dem Grundbesitzwert anzusetzen. Der Grundbesitzwert wird nach den Vorschriften des Vierten Abschnitts des BewG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer festgestellt.

Die Feststellung erfolgt durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich das Grundstück befindet (Lagefinanzamt, § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO). Das Erbschaftsteuer-Finanzamt fordert die Feststellung des Grundstückswerts vom Lagefinanzamt an. Der von den Bewertungsstellen der Lagefinanzämter zu erlassende Feststellungsbescheid ist ein Grundlagenbescheid, der für den Erbschaft-, Schenkungs- oder Grunderwerbsteuerbescheid präjudizielle Bindungswirkung besitzt.

Für die Bewertung sind gem. § 138 Abs. 1 S. 2 BewG einerseits die tatsächlichen Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt, andererseits aber die Wertverhältnisse zum 01.01.1996 nach § 138 Abs. 4 BewG maßgebend.

¹ - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; BStBl 1995 II, 671; ZEV 1995, Beil. zu Heft 9

² BGBl 1996 I, 2049; BStBl 1996 I, 1523

³ Geiß, ZEV 1998, 13

⁴ Gleichl. Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.05.1997, BStBl 1997 I, 592 ff.

§ 146 BewG enthält die Bewertungsvorschriften über die Feststellung des Grundstückswertes bebauter Grundstücke. Der Wert bebauter Grundstücke ergibt sich nach § 146 Abs. 2 S. 1 BewG durch die Anwendung des Vervielfältigers von 12,5 auf die in den letzten drei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt maßgebende Jahresmiete abzüglich der Wertminderung wegen Alters des Gebäudes. Der Mietermittlungszeitraum umfaßt die letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt, nicht die letzten drei Kalenderjahre. Aus Vereinfachungsgründen kann der Monat, in den der Besteuerungszeitpunkt fällt, mit in den Ermittlungszeitraum einbezogen werden. Besteuerungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer (§ 9 ErbStG). Im Falle der Eigennutzung durch den Eigentümer oder dessen Familie, der unentgeltlichen Überlassung oder der Vermietung an Angehörige oder Arbeitnehmer des Eigentümers tritt an die Stelle der Jahresmiete die übliche Miete (§ 146 Abs. 3 S. 1 BewG). Die Alterswertminderung beträgt für jedes volle Jahr seit der Bezugsfertigkeit 0,5 v.H., höchstens aber 25 v.H. (§ 146 Abs. 4 S. 1 BewG). Bei Wohngrundstücken mit nicht mehr als zwei Wohnungen erfolgt ein Zuschlag von 20 v.H. (§ 146 Abs. 5 BewG). Der ermittelte Grundstückswert darf nicht geringer sein als der Wert, der sich für das Grundstück im unbebauten Zustand ergibt (§ 146 Abs. 6 BewG). Es besteht die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert des Grundstücks nachzuweisen (§ 146 Abs. 7 BewG). Ein Wechsel zur individuellen Verkehrswertermittlung ist nur ausnahmsweise zulässig⁵.

Beispiel 1:

Besteuerungszeitpunkt ist der 07.04.2000. Das Wohngrundstück wurde im Jahre 1985 bezugsfertig gestellt und besteht aus vier Wohneinheiten. Alle Wohnungen wurden vom Erblasser durchgängig fremdvermietet. Als monatliche Nettokaltmiete für den Zeitraum 07.04.1997 bis 06.04.2000 wurden je Wohneinheit 1.300,- DM vereinbart. Infolge der günstigen Marktlage stand keine der Wohnungen in dem Besteuerungszeitraum leer.

Die durchschnittliche Jahresmiete aus den letzten drei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt beträgt 62.400,- DM. Die Multiplikation mit dem Vervielfältiger 12,5 ergibt einen Wert von 780.000,- DM. Bei einem Alter des Wohngebäudes von 15 Jahren ergibt sich ein Altersabschlag von 7.5 v.H. (15 Jahre x 0,5 v.H. p.a.)0, somit 58.500,- DM. Damit hat das Gebäude einen Wert von 721.500,- DM.

III. Begriff der Jahresmiete

Probleme treten erst auf, wenn das Wohngebäude zeitweise wegen Baumängel oder Modernisierungsarbeiten leer steht oder der Mieter wegen Mängel in der Mietwohnung von seinem Recht auf Mietminderung nach § 537 Abs. 1 BGB Gebrauch macht.

1. Definition der Jahresmiete nach § 146 Abs. 2 S. 2 BewG

Der Begriff der Jahresmiete ist in § 146 Abs. 2 S. 2 BewG definiert als das Gesamtentgelt, das die Mieter oder Pächter für die Nutzung der bebauten Grundstücke auf Grund vertraglicher Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen haben.

⁵ Halaczinsky, NWB Fach 10, S. 834

Zur Jahresmiete gehören auch Mieteinnahmen für Stellplätze, Nebengebäude, außergewöhnliche Nebenleistungen, Untermietzuschläge, Baukostenzuschüsse, auf die Miete anzurechnende Mietvorauszahlungen, Zahlungen des Mieters an Dritte für den Eigentümer - ausgenommen Betriebskosten nach Anlage 3 der Zweiten Berechnungskostenverordnung - und Leistungen des Mieters, die nicht in Geld bestehen, soweit sie nicht als Betriebskosten zu berücksichtigen wären.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer hat die Finanzverwaltung die im Erlass vom 28.05.1997 vertretene Auffassung aufgegeben und sich der Literaturmeinung angeschlossen. Sie sieht die Umsatzsteuer bei umsatzsteuerpflichtig vermieteten Gebäuden nicht weiter als zur Jahresmiete gehörend an⁶.

Die Betriebskosten nach der Zweiten Betriebsrechnungskostenverordnung gehören nicht zur Jahresmiete (§ 146 Abs. 2 S. 3 BewG).

Beispiel 2:

Besteuerungszeitpunkt ist der 05.02.2001. Das Wohngrundstück, das im Jahre 1918 errichtet worden ist, besteht aus drei Wohneinheiten und wurde seit Erwerb im Jahre 1995 vom Erblasser durchgängig fremdvermietet. Die vereinbarte monatliche Nettokaltmiete für den Zeitraum 05.02.1998 bis 04.02.2001 beträgt je Wohneinheit 1.500,- DM. Wegen Mieterwechsel und Modernisierungsarbeiten standen im ersten Jahr vor dem Besteuerungszeitraum zwei Wohnungen für jeweils zwei Monate leer, im zweiten Jahr vor dem Besteuerungszeitraum eine Wohnung für drei Monate und im dritten Jahr vor dem Besteuerungszeitraum eine Wohnung für zwei Monate.

2. Sollmiete

Die Finanzverwaltung geht in dem Erlaß vom 28.05.1997⁷ davon aus, daß es sich bei der Jahresmiete um eine Sollmiete handelt. Maßgeblich sei die vertraglich vereinbarte Miete. Auf die tatsächlich gezahlte Miete komme es nicht an. Bei Mietausfällen sei somit trotz des geringeren Ertrags eine Bewertung auf der Grundlage der vereinbarten Miete vorzunehmen. Ohne Bedeutung soll dabei sein, ob die vereinbarte Jahresmiete über oder unter der sonst üblichen Miete liegt.

Für Beispiel 2 ergibt sich nach Auffassung der Finanzverwaltung folgende Bewertung:

Die durchschnittliche Jahresmiete aus den letzten drei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt beträgt 54.000,- DM. Die Multiplikation mit dem Verfielfältiger 12,5 ergibt einen Wert von 675.000,- DM. Da das Baualter 83 Jahre zählt, ergibt sich ein Altersabschlag in Höhe von 41,5 v.H., jedoch wegen § 146 Abs. 4 S. 1 BewG maximal 25,0 v.H. Demnach errechnet sich ein Alterswertabschlag von 168.750,- DM. Damit hat das Gebäude einen Wert von 506.250,- DM.

⁶ Halaczinsky, NWB Fach 10, S. 834; Salzmann, NJW 1998, 884, 885; Salzmann, DStR 1999, 345, 346; Eisele, INF 1999, 70, 73 f.

⁷ Vgl. Tz. 5.1 RN 22 u. Tz. 5.4 RN 27 des gleichl. Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.05.1997 = R 167 S. 4 bis 7 und R 170 Abs. 1 S. 1 ErbStR

3. Istmiete

Diese Verwaltungsauffassung stößt in der Literatur vielfach auf Kritik und wird mit beachtlichen Argumenten abgelehnt.

3.1 Auslegung des § 146 Abs. 2 S. 1 BewG

Die Finanzverwaltung hat die lückenhaften Vorschriften über die Feststellung der Grundbesitzwerte zum Anlaß für eine Auslegung der Vorschriften über die Feststellung des Grundstückswertes bebauter Grundstücke genommen, indem sie sich in dem Erlaß vom 28.05.1997 zum Begriff der Jahresmiete geäußert hat⁸.

Bei dem Erlaß handelt es sich um eine norminterpretierende Anordnung, die die Verwaltungsauffassung über Gesetzesrecht enthalten. Sie setzen nicht selbst Recht. Sie binden grundsätzlich nicht den Steuerpflichtigen und die Gerichte. Sie begründen insb. keine Rechte und Pflichten für den Steuerpflichtigen⁹.

Bei der Auslegung ist grundsätzlich vom Wortlaut des § 146 Abs. 2 S. 1 BewG auszugehen. Nach § 146 Abs. 2 S. 1 BewG ist Ausgangspunkt für die Ermittlung des Wertes eines bebauten Grundstücks die "erzielte" Jahresmiete¹⁰. Der vom Gesetzgeber gewählte Wortlaut in Satz 1 des § 146 Abs. 2 BewG ist insoweit eindeutig, als daß er bei der Bewertung von vermieteten Grundstücken von der Zugrundelegung der tatsächlich erzielten Miete, also der Istmiete ausgeht. Der vom Gesetzgeber gewählte Wortlaut läßt keine andere Auslegung zu. Er bietet im Grunde keinen Anlaß für eine Auslegung. Ausführungen zur Auslegung erfolgen hier lediglich deshalb, weil die Finanzbehörden mit dem Erlaß vom 28.05.1997 verkannt haben, daß der Wortlaut keine Auslegung zuläßt.

Eine Interpretation als Sollmiete könnte man allenfalls aus § 146 Abs. 2 S. 2 BewG entnehmen. Danach hat der Gesetzgeber die Jahresmiete bestimmt als Gesamtentgelt, das Mieter und Pächter auf Grund "vertraglicher Vereinbarungen zu zahlen haben". Hiergegen ist jedoch einzuwenden, daß der Gesetzgeber in § 146 Abs. 2 S. 2 BewG lediglich den Begriff der Jahresmiete definiert, nicht aber den Begriff der "erzielten Jahresmiete" in Satz 1 des § 146 Abs. 2 BewG, welcher Ausgangspunkt für die Auslegung als Ist- bzw. Sollmiete ist, sofern man überhaupt einen Anlaß hierzu noch sieht. Auf die Auslegung allein des Begriffs "Jahresmiete" nach § 146 Abs. 2 S. 2 BewG haben sich offensichtlich die obersten Finanzbehörden in dem Erlaß beschränkt und damit den Ausgangspunkt verkannt¹¹.

Es bleibt insoweit bei der obigen Auslegung als Istmiete.

3.2 Sinn und Zweck des Ertragswertverfahrens

⁸ Vgl. Tz. 5.1 RN 19 und 22 des gleichl. Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.05.1997 = R 167 ErbStR

⁹ *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 5 RN 23 ff.

¹⁰ so auch *Moench*, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, § 12 Teil 1 RN 40

¹¹ *Geiß* in ZEV 1998, 13 15 führt hierzu aus, daß sich die Finanzverwaltung von dem Ziel der Vereinfachung verabschiedet hat

Ist das Grundstück ganz oder teilweise innerhalb des dreijährigen Mietermittlungszeitraums nicht vermietet, setzt die Finanzverwaltung aufgrund der Interpretation der Jahresmiete als Sollmiete die übliche Miete nach § 146 Abs. 3 S. 1 BewG an¹².

*Salzmann*¹³ führt hierzu zutreffend aus, daß die Finanzverwaltung unausgesprochen einen Leerstand als teilweise Nichtnutzung i.S.d. § 146 Abs. 3 S. 1 BewG unterstellt. Hiergegen ist mit *Salzmann* anzuführen, daß nur der bewußte Leerstand eine "Nichtnutzung" darstellen kann, die von der Finanzverwaltung angeführten Beispiele des Leerstands bei Mieterwechsel oder wegen Modernisierung hingegen notwendige und übliche Folgen im Rahmen einer Vermietungstätigkeit sind und eine "Nichtnutzung" i.S.v. § 146 Abs. 3 S. 1 BewG deshalb ausscheidet.

Im Rahmen von Finanzierungen von Mehrfamilienhäusern berücksichtigen auch die Banken die üblichen Folgen von Vermietungstätigkeiten bei der Ermittlung von Beleihungswertgrenzen und nehmen einen pauschalen Abschlag für Leerstände, Mietminderungen und Mietausfälle auf den Beleihungswert vor. Solche Leerstände und Mietausfälle wegen Mieterwechsel oder Mietminderung sind also ein ganz normaler Vorgang und daher bei der Ermittlung des Werts eines bebauten Grundstücks als normaler Faktor zu berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung unterstellt jedoch einen 100%igen Vermietungsstand. Dies ist mit dem Ertragswertverfahren nicht vereinbar. Dem Ertragswertverfahren liegt der Gedanke zugrunde, daß der gemeine Wert eines Grundstücks durch seinen nachhaltig erzielbaren Reinertrag bestimmt wird. Ein teilweiser Leerstand wegen Mieterwechsel oder Modernisierung ist unausweichlich und darf nach dem Verständnis vom Ertragswertverfahren nicht unberücksichtigt bleiben.

Mit dem Ertragswertverfahren ist es auch nicht vereinbar, daß nach Auffassung der Finanzverwaltung unberücksichtigt bleiben soll, daß der Mieter in Folge von Mängel den Mietzins in angemessenem Umfang nach § 537 Abs. 1 BGB mindert. Mängel, wie sie bei jedem Wohnhaus auftreten, bestimmen den Reinertrag des Wohnhauses und spiegeln den Wert des Wohnhauses wider, den das Lagefinanzamt ermitteln soll.

3.3 Verfassungsmäßigkeit

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist wegen der evidenten Ungleichbehandlung von Grund- und Geldvermögen in Kritik geraten und war bereits vor dem Beschluß des BVerfG vom 22.06.1995¹⁴ Gegenstand mehrerer BVerfG-Beschlüsse gewesen. Auf die Fristsetzung des BVerfG bis zum 31.12.1996 mußte der Gesetzgeber bis zum 01.01.1997 ein neues Bewertungsrecht schaffen. Dieses liegt mit Art. 1 JStG vom 20.12.1996¹⁵ vor. An der Verfassungsmäßigkeit bestehen erhebliche Zweifel¹⁶.

3.3.1 Gebot der Bewertungsgleichheit

¹² Vgl. Tz. 5.4 RN 28 des gleichl. Erl. der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.05.1997 = R 170 Abs. 3 S. 1 ErbStR

¹³ DStR 1999, 345, 346

¹⁴ - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff.; BStBl. 1995 II, 671; ZEV 1995, Beil. zu Heft 9

¹⁵ BGBl 1996 I, 2049 ff., BStBl 1996 I, 1523

¹⁶ *Wolf*, Präsident des FG München, kommt in DStR 1997, 349 ff. zu dem Ergebnis, daß der verfassungsrechtliche Bestand der Neuregelung gefährdet erscheint; *Seer* stellt in StuW 1997, 283 ff. darüberhinaus die Verfassungswidrigkeit fest; aA FG Rheinland Pfalz Urteil vom 28.07.1998 - 2 K 388/97, EFG 1998, 1563 f.

Mit dem Beschluß des BVerfG vom 22.06.1995 muß die Verfassungsmäßigkeit am Gebot der Bewertungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG), am Verbot der Übermaßbesteuerung (Art. 14 GG) und am Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) gemessen werden. Die Verfasser beschränken sich auf Ausführungen zur Bewertungsgleichheit nach Art. 3 Abs. 1 GG.

Die Steuergerechtigkeit wird hauptsächlich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet und wesentlich durch Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bestimmt. Das BVerfG hat im Beschluß vom 22.06.1995¹⁷ ausgeführt, daß der Gleichheitssatz für das Steuerrecht verlangt, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Dabei billigt das BVerfG dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum zu. Allerdings hat der Gesetzgeber nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Eine gleichmäßige Besteuerung verlangt, daß der Gesetzgeber den Belastungsgedanken im konkretisierenden Einzelsteuergesetz konsequent weiter führt und dort in der Bemessungsgrundlage umsetzt¹⁸.

Nachdem der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 1997¹⁹ an dem bisherigen ErbStG festgehalten hat und eigene Bewertungsvorschriften geschaffen hat, hängt die Verfassungsmäßigkeit davon ab, ob diese Ansätze der Forderung des BVerfG nach einer Herstellung eines Bewertungsgleichmasses (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Bemessungsgrundlage durch eine realitätsgerechte Wertrelation der unterschiedlichen Vermögen zueinander und damit dem Grundsatz der Bestands- und Bewertungsidentität Rechnung tragen.

3.3.2 Gleichheitswidrige Bewertung unbebauter und bebauter Grundstücke

Bewertungsziel bei unbebauten Grundstücken sind 80 v.H. des Verkehrswertes des Grundstücks. Dagegen gilt für bebaute Grundstücke das 12,5fache der Jahresnettomiete als Ertragswert. Eine Korrektur hin zum Verkehrswert erfolgt nach § 146 Abs. 6 BewG. Demnach darf der nach den Abs. 2 bis 5 des § 146 BewG ermittelte Grundstückswert nicht geringer sein als der Wert, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück nach § 145 Abs. 3 BewG anzusetzen wäre. Mit der unterschiedlichen Typisierung bei der Bewertung unbebauter und bebauter Grundstücke verstößt der Gesetzgeber bereits gegen das Gebot der Gleichheit der Besteuerung.

Die Ungleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG resultiert auch aus der unterschiedlichen Werthaltigkeit des Grund und Bodens in den verschiedenen Teilen der Bundesrepublik. Das Ertragswertverfahren wird in Ballungsgebieten mit hochwertigen Grundstücken bei im Vergleich dazu niedrigen Mieterträgen keinen brauchbaren Bewertungsmaßstab bieten. Diese Grundstücke werden nur nach dem Wert des Grund und Boden mit 80 v.H. der Bodenrichtwerte für unbebaute Grundstücke (§ 145 Abs. 3

¹⁷ - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 134

¹⁸ Seer spricht in StuW 1997, 283, 289 von dem aus Art. 3 Abs. 1 GG entwickelten Gebot der Systemkonsequenz

¹⁹ BGBl 1996 I, 2049; BStBl 1996 I, 1523

BewG) und gerade nicht nach dem Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke mit Mieterträgen erfaßt²⁰.

Nach § 138 Abs. 4 BewG sind die Wertverhältnisse vom 01.01.1996 auf sechs Jahre festgeschrieben. Bei bebauten Grundstücken ist nach § 146 Abs. 2 BewG die aktuelle Jahresmiete des Mietermittlungszeitraums anzusetzen. Insofern liegt ebenfalls ein Wertbruch vor²¹.

3.3.3 Gleichheitswidrige Bewertung bebauter Grundstücke

Die Anwendung des Verfielfältigers von 12,5 auf alle bebaute Grundstücke ist ebenfalls gleichheitswidrig. Auch hier fehlt eine Differenzierung regionaler Verhältnisse. Wenn man sieht, daß in der Praxis für Objekte in unterschiedlicher Lage ganz unterschiedliche Verfielfältiger verwendet werden, die von 8 bis 24 v.H. variieren und hinzukommt, daß die in der Praxis dominierenden Verfielfältiger auch für Objekte in bestimmter Lage nicht ein für alle Mal feststehen, sondern nach der wirtschaftlichen Entwicklung sich verändern, dann wird deutlich, daß auch das Verhältnis dieses Ertragswertverfahrens zum Verkehrswert sehr unterschiedlich ausfallen muß²².

Folgt man der Auffassung der Finanzbehörden und geht bei der Jahresmiete von einer Sollmiete aus, bei der nur die vertraglich vereinbarte Miete maßgeblich ist, ist es ohne Bedeutung, ob die vereinbarte Jahresmiete über oder unter der sonst üblichen Miete liegt.

Dieser Ansatz trägt der Forderung des BVerfG nach einer Herstellung eines Bewertungsgleichmasses (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Bemessungsgrundlage durch einen realitätsgerechte Wertrelation der unterschiedlichen Vermögen zueinander nicht Rechnung. Es liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Bestands- und Bewertungsidentität vor.

3.3.4 Gleichheitswidrige Bewertung von Grund- und Geldvermögen

Bei der Anwendung des einheitlichen Verfielfältigers auf alle bebaute Grundstücke und der Korrektur hin zum Verkehrswert nach § 146 Abs. 6 BewG stellt auch eine Ungleichbehandlung von Grund- zu Geldvermögen dar. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke mit Mieterträgen soll ein Durchschnittswert von 50 v.H. des Verkehrswertes erreicht werden. Geldvermögen wird dagegen zu 100 v.H. angesetzt. Die Ungleichbehandlung von Grund- und Geldvermögen war gerade Gegenstand mehrerer BVerfG-Beschlüsse, insb. des Beschlusses vom 22.06.1995²³, woraufhin der Gesetzgeber bis zum 31.12.1996 ein neues Bewertungsrecht schaffen mußte.

3.3.5. Ergebnis zur Verfassungsmäßigkeit

Die durch Art. 1 des Jahressteuergesetz 1997²⁴ geschaffenen Bewertungsvorschriften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer setzt die vom BVerfG im Urteil

²⁰ Wolf, DStR 1997, 349, 350; Meincke, Erbschaftsteuer, Kommentar § 12 RN 119

²¹ Wolf, DStR 1997, 349, 352

²² Seer, StuW 1997, 283, 290; Wolf, DStR 1997, 349, 353; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar § 12 RN 119

²³ - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff.; BStBl. 1995 II, 671; ZEV 1995, Beil. zu Heft 9

²⁴ BGBl 1996 I, 2049; BStBl 1996 I, 1523

vom 22.06.1995²⁵ aufgezeigten Widersprüche zur Verfassungsordnung nicht um. Die neue Bedarfsbewertung genügt verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht. Auf Grund der gleichheitswidrigen Bewertung unbebauter und bebauter Grundstücke, bebauter Grundstücke im Vergleich zueinander sowie von Grund- und Geldvermögen liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Bewertungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) vor.

3.4 Widerspruch zu § 146 Abs. 2 S. 4 BewG

Nach § 146 Abs. 2 S. 4 BewG ist die Jahresmiete aus dem kürzeren Zeitraum zu ermitteln, soweit das Grundstück vor dem Besteuerungszeitpunkt weniger als drei Jahre vermietet worden ist. Die Finanzbehörden beziehen diese Bestimmung auf den Fall, daß ein Gebäude innerhalb des Mietermittlungszeitraums bezugsfertig geworden ist²⁶. Für eine solche Auslegung bietet weder der Wortlaut noch die Stellung des § 146 Abs. 2 S. 4 BewG im Gesetz einen Ansatz. Vielmehr ist § 146 Abs. 2 S. 4 BewG so zu verstehen, als daß hiervon auch ein Leerstand durch Wechsel des Mieters oder durch Modernisierungsarbeiten zu verstehen ist. Folgt man unter Berücksichtigung dieses Verständnisses von § 146 Abs. 2 S. 4 BewG der Auffassung der Finanzverwaltung und setzt nach § 146 Abs. 3 S. 1 BewG die übliche Miete an, wenn das Grundstück auch teilweise innerhalb des Mietermittlungszeitraums nicht vermietet war, ignoriert man § 146 Abs. 2 S. 4 BewG. Dies wäre mit § 146 Abs. 3 BewG als Mißbrauchsklausel nicht zu vereinbaren²⁷.

3.5 Ergebnis

Nach der hier richtig verstandenen Jahresmiete als Istmiete ergibt sich für Beispiel 2 folgende Bewertung:

Die durchschnittliche Jahresmiete aus den letzten drei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt unter Berücksichtigung des Leerstandes beträgt 49.500,- DM. Die Multiplikation mit dem Verfielfältiger 12,5 ergibt einen Wert von 618.750,- DM. Der Alterswertabschlag beträgt unter Berücksichtigung der maximal 25,0 v.H. gem. § 146 Abs. 4 S. 1 BewG 154.687,50,- DM. Damit hat das Gebäude einen Wert von 464.062,50 DM. Im Vergleich hierzu sei an dieser Stelle nochmals erwähnt, daß die Finanzbehörden einen Wert in Höhe von 506.250,- DM für das Gebäude ermitteln würden.

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend muß festgestellt werden, daß nach den angeführten Argumenten die Auffassung der Finanzbehörden, daß es sich bei der Jahresmiete um eine Sollmiete handeln soll, abzulehnen ist. Die mit dem Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996 geschaffenen Bewertungsvorschriften genügen den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht. Der Grundsatz der Bestands- und Bewertungsidentität fordert für die Ermittlung der "erzielten Jahresmiete" nach § 146 Abs. 2 S. 1 BewG den Ansatz der Istmiete.

²⁵ - 2 BvL 552/91, BverfGE 93, 165; BStBl 1995 II, 671; ZEV 1995, Beil. zu Heft 9

²⁶ R 170 Abs. 4 ErbStR

²⁷ Ottersbach, DStR 1998, 518, 520