ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Maiterth, Ralf; Lutz, Maximilian

Working Paper

Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

arqus Discussion Paper, No. 230

Provided in Cooperation with:
arqus - Working Group in Quantitative Tax Research

Suggested Citation: Maiterth, Ralf; Lutz, Maximilian (2018) : Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, arqus Discussion Paper, No. 230, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/183587

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Ralf Maiterth, Maximilian Lutz

Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

arqus Discussion Paper No. 230

Oktober 2018

www.arqus.info
ISSN 1861-8944

Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Ralf Maiterth/Maximilian Lutz*

Abstract

Die Grundsteuer muss aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung reformiert werden, da die veralteten Einheitswerte dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nicht genügen. Aufgrund der rund 35 Mio. zu bewertenden Grundstücke sind einfache standardisierte Bewertungsverfahren unerlässlich. Jedoch sind die vor allem mit dem Argument der Einfachheit ins Spiel gebrachten flächenorientierten Verfahren nicht geeignet, die Einheitsbewertung abzulösen, da sie ähnlich eklatant wie die Einheitsbewertung gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Deutlich besser schneiden einfach gestaltete wertorientierte Verfahren ab, die jedoch grundstücksartabhängig ausgestaltet werden müssen. Bei vermieteten Grundstücken (Mietwohngrundstücken) bewirkt das Abstellen auf Mietwerte (Mietwertmodell) die besten Bewertungsergebnisse. Bei selbstgenutzten Immobilien (Ein- und Zweifamilienhäuser) führt das erbschaftsteuerliche Vergleichswertverfahren zu den besten Ergebnissen. Jedoch kann dieses Verfahren auf eine Vielzahl von Ein- und Zweifamilienhäuser nicht angewendet werden, so dass hierfür ein Ersatzverfahren notwendig ist. Hier bietet sich, der Not eines einfach zu handhabenden Verfahrens gehorchend, das Kostenwertmodell an. Aber selbst bei den am besten wirkenden Verfahren streuen die Bewertungsergebnisse merklich. Selbst Fehlbewertungen von mehr als 35% sind in zahlreichen Fällen hinzunehmen. Andernfalls muss auf die Erhebung einer Grundsteuer verzichtet werden.

Keywords

Grundsteuerreform, Grundstücksbewertung

JEL Classification

H29

* Prof. Dr. Ralf Maiterth ist Inhaber der KPMG-Stiftungsprofessur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Humboldt-Universität zu Berlin, Forschungsprofessor am DIW und Vorstand von arqus e.v.; Maximilian Lutz ist Mitarbeiter in der Konzernrevision der DACHSER Group SE & Co. KG.

1 Einleitung

Die seit langem angemahnte Reform der Grundsteuer muss nun vom Gesetzgeber bis spätestens Ende 2019 auf den Weg gebracht werden. Nachdem der Bundesfinanzhof bereits im Jahre 2010 eine Neuregelung der Bewertung für Zwecke der Grundsteuer aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken angemahnt hatte[1], wurde die Verwendung von Einheitswerten durch das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 10.04.2018 mit Verweis auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) als verfassungswidrig eingestuft.[2] Das BVerfG führt in Rz. 92 seines Beschlusses aus: „*Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt*". Dem Gesetzgeber wurde eine Frist für eine gesetzliche Neuregelung der Grundstücksbewertung bis zum 31.12.2019 eingeräumt. Die Neubewertung des Grundvermögens hat dann spätestens bis zum 31.12.2024 zu erfolgen.

Die Kritik an den Einheitswerten ist alt, richtet sich jedoch nicht gegen die stark ausgeprägte Unterbewertung (gegenüber den Verkehrswerten) durch dieses Verfahren. Anders als bei der Erbschaft- oder einer Vermögensteuer ist eine generelle Unterbewertung von Grundstücken für Grundsteuerzwecke unproblematisch, wenn sämtliche Grundstücke, deren Steuerwert mit derselben Steuermesszahl multipliziert wird, gleichmäßig unterbewertet werden. Dies wird der Einheitsbewertung abgesprochen, da sich die Grundstückswerte seit 1935 (neue Bundesländer) bzw. 1964 (alte Bundesländer) regional in Abhängigkeit von räumlichen und grundstücksspezifischen Merkmalen höchst unterschiedlich entwickelt hätten.[3] Dafür spricht auch die sogenannte „Gentrifizierung" einzelner Stadtteile in deutschen Großstädten.

Vor dem Hintergrund der seit langem andauernden Grundsteuer-Reformdiskussion ist es nicht verwunderlich, dass eine nahezu unüberschaubare Anzahl an Modellen zur steuerlichen Grundstücksbewertung existiert. Der vorliegende Beitrag evaluiert die Bewertungsqualität verschiedener Bewertungsverfahren empirisch. Bislang erschienene (aktuelle) Studien zur Grundsteuerreform beschäftigen sich dagegen regelmäßig nicht mit der Bewertungsqualität. *Henger/Schaefer* (2015) ziehen „Durchschnittsgrundstücke" heran, welche sie ausgehend von verschiedenen Datengrundlagen ermitteln, um Reformeffekte auf die Finanzkraft der Länder und Kommunen zu ermitteln. *Nehls/Scheffler* (2015) analysieren basierend auf Grundstücks-

1 Vgl. BFH v. 30.6.2010, AZ II R 60/08.
2 Vgl. BVerfG v. 11.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12.
3 Vgl. bspw. BVerfG v. 11.04.2018; Eigenthaler (2018), S. 3; Nehls/Scheffler (2015), S. 17; BFH v. 22.10.2014, AZ II R 16/13; Wissenschaftliche Beirat (2010), S. 1.

akten der Stadt Fürth (Bayern) die Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenzmodells (im vorliegenden Beitrag „Südländer-Modell“ genannt) und des Kombinationsmodells (im vorliegenden Beitrag „Thüringer-Modell“ genannt) im Vergleich zu den geltenden Einheitswerten. *Fuest et al.* (2018) analysieren die fiskalischen Auswirkungen sowie die Belastungswirkung verschiedener Grundsteuer-Reformmodelle für die mehr als 11.000 Gemeinden und 16 Bundesländer. Aussagen zur Bewertungsqualität können beide Beiträge mangels Verkehrswerte für einzelne Grundstücke in ihrer Datengrundlage nicht treffen. Lediglich der Beitrag von *Houben* (2017) beschäftigt sich mit der Bewertungsqualität und vergleicht dabei das Kostenwertmodell mit einem von ihr entwickelten Vergleichswertverfahren („Hedonisches Modell“) für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser (EFZ/ZFH). Dabei zeigt sich, dass das Hedonische Modell eine etwas gleichmäßigere Bewertung bewirkt.

Der vorliegende Beitrag betrachtet neben dem Kostenwertmodell auch die Einheitsbewertung sowie einige weitere aus Sicht der Autoren relevante Bewertungsverfahren. Darüber hinaus werden Vorschläge unterbreitet, welches Verfahren auf welches der beiden betrachteten Grundstücksarten (EFZ/ZFH und Mietwohngrundstücke) angewendet werden sollte. Zudem wird der Frage nachgegangen, wie sich bestimmte Verfahren vereinfachen lassen. Ziel des Beitrags ist es, eine Empfehlung für ein einfach zu handhabendes Verfahren auszusprechen, das akzeptable Bewertungsergebnisse bewirkt. Als Datengrundlage dienen die Berliner Kaufpreissammlungen für Mietwohngrundstücke sowie Ein- und Zweifamilienhäuser der Jahre 1996-2015, die es uns ermöglichen, die Bewertungsergebnisse der betrachteten Verfahren für jedes der dort erfassten Grundstücke zu simulieren.

Eine Bewertung der analysierten Verfahren hinsichtlich der „Mobilisierung“ von Bauland ist entbehrlich. Hier bedarf es keiner Analyse, um zu erkennen, dass rein boden(wert)orientierte Verfahren im Vorteil sind.[4] Jedoch ist a priori nicht klar, ob Lenkungswirkungen bei der Grundsteuer tatsächlich wünschenswert sind. Aber selbst wenn man dies bejaht, dürfte die Grundsteuerbelastung auch nach einer Grundsteuerreform kaum so hoch ausfallen, dass eine spekulationsbedingte Nichtbebauung unterbleibt. Eine Aktivierung der Bautätigkeit in einem Umfang, dass diese einen Einfluss auf das Mietniveau hat, ist jedenfalls vollkommen unrealistisch.[5] Wenn eine derartige Lenkungswirkung gewünscht ist, ließe sich diese, wenn überhaupt, nur durch exorbitant hohe Steuermesszahlen für unbebaute Grundstücke erreichen, was aber auch bei wertorientierten Verfahren möglich ist.

[4] Vgl. Bach (2018), Löhr (2017), S. 12.

[5] Löhr (2017), S. 814, ist dagegen äußerst optimistisch hinsichtlich des Mobilisierungseffekts einer boden(wert)orientierten Bemessungsgrundlage.

2 Standardisierte Bewertungsverfahren alternativlos

Ursächlich für die Verwendung der extrem veralteten Einheitswerte ist, dass die im Bewertungsgesetz vorgesehene Hauptfestsetzung in einem sechsjährigen Turnus (§ 21 Abs. 1 BewG) aufgrund des damit verbundenen Aufwandes unterblieben ist. Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF bezeichnet die mit einer Hauptfeststellung entstehenden Kosten als „prohibitiv hoch".[6] Gleiches gilt für eine Wertermittlung mit Hilfe gutachterlicher Expertise. Aber selbst ein weitgehend automatisiertes Vergleichswertverfahren, wie es das sogenannte „Nordländermodell"[7] beinhaltet, verursacht bei der Erstbewertung beachtliche Kosten. Dies verdeutlicht Tabelle 1, in der Bewertungskosten durch private Grundstücksgutachter, bei der Einheitsbewertung und für das Nordländermodell abgebildet sind.[8]

Tabelle 1: Kosten der Grundstücksbewertung bei 35 Mio. Grundstücken und einem Grundsteueraufkommen i.H.v. 13,3 Mrd. € (Wert 2016)

	Kosten pro Grundstück (Bandbreite / Durchschnitt)	Gesamtkosten	Kosten/Aufkommen[4)]
Wertgutachten (Steuerpflichtige)	225 - 23.085 €[1)]	7,9 Mrd. €[2)]	59,4%
Einheitsbewertung (Finanzverwaltung)	128 €[3)]	4,5 Mrd. €	33,8%
Vergleichswert-Nordländermodell (Finanzverwaltung; Erstbewertung)	52 €[3)]	1,8 Mrd. €	13,5%
Vergleichswert-Nordländermodell (Finanzverwaltung; Folgebewertung)	6,3 €[3)]	220 Mio. €	1,7%

1) Kosten gem. § 34 Abs. 1 HOAI a.F.
2) Gesamtkosten bei Ansatz der Mindestgebühr i.H.v. 225 € pro Grundstück.
3) Die Werte stammen aus Arbeitsgruppe "Nordländer" (2009), S. 57 f.
4) Das Aufkommen der hier interessierenden Grundsteuer B belief sich 2016 auf 13,3 Mrd. €.

Abbildung 1 belegt die Notwendigkeit einfach zu handhabender Bewertungsverfahren für die rund 35 Mio. zu bewertenden Grundstücke.[9] Bereits Kosten i.H.v. rd. 50 € pro Bewertungseinheit sind nicht tragbar, es sei denn, die Bewertung findet nur alle paar Jahre statt. Aber auch die extrem dünne Personaldecke in den Bewertungsstellen der Finanzämter lässt aufwendige Bewertungsverfahren nicht zu.[10]

6 Wissenschaftlicher Beirat (2010), S. 5.
7 Das Nordländermodell wurde von den Ländern Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein unter der Federführung Bremens entwickelt und sieht eine Bewertung zu Verkehrswerten mit Hilfe eines Vergleichswertverfahrens vor (vgl. Arbeitsgruppe Nordländer (2010)).
8 Die gesamten Bewertungskosten übersteigen die in Tabelle 1 genannten Werte, da die Kontrollkosten der Finanzverwaltung bei der gutachterlichen Bewertung ebenso wenig berücksichtigt sind wie die Deklarationskosten des Steuerpflichtigen bei der Einheitsbewertung und dem Nordländermodell.
9 So auch stellvertretend für die herrschende Meinung Spengel (2012), S. 32.
10 Nach Eigenthaler (2018), S. 3, „*ist derzeit nur ein Bruchteil der Besetzung der vormaligen Bewertungskampagne `1964´ vorhanden*".

Erhebungsökonomisch ist also eine einfache standardisierte Grundstücksbewertung alternativlos, jedoch geht diese mit Unschärfen bei den Bewertungsergebnissen einher. Es besteht ein Trade-off zwischen Steuererhebungskosten[11] und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. In welchem Umfang Gleichmäßigkeitsverletzungen zu akzeptieren sind, lässt sich wissenschaftlich nicht beantworten, sondern ist eine politische bzw. verfassungsrechtliche Frage. Einen möglichen Anhaltspunkt bietet hierbei der Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006 zur erbschaftsteuerlichen Bewertung, wonach eine Abweichung der steuerlichen Bewertungsergebnisse i.H.v. +/- 20% vom Verkehrswert als zulässig erachtet wird.[12] Im Zusammenhang mit der grundsteuerlichen Bewertung wird auch eine stärker ausgeprägte Streuung als hinnehmbar eingestuft, wenngleich dieses „stärker ausgeprägt" nicht quantifiziert wird.[13]

3 Grundsteuerreformmodelle

3.1 Unterschiedliche Reformmodelle

In der Grundsteuer-Reformdiskussion herrscht Einigkeit darüber, dass die Einheitsbewertung durch ein einfaches Bewertungsverfahren zu ersetzen ist. Darin enden aber auch schon die Gemeinsamkeiten. Zur Diskussion stehen, vereinfacht gesprochen, zwei unterschiedliche Konzepte, die wiederum eine Vielzahl von Modellvarianten aufweisen.[14]

Zum einen werden „Einfachmodelle" ins Spiel gebracht. Hierzu rechnet eine flächenorientierte Bemessung der Grundsteuer, wie sie von den Bundesländern Baden-Württemberg, Bayern und Hessen vorgeschlagen wurde („Südländer-Modell")[15] und in einigen osteuropäischen Ländern anzutreffen ist.[16] Ein weiteres Einfachmodell zielt auf eine Grundsteuer ab, welche allein auf den Bodenwert abstellt („Bodenwert-Modell").[17] Daneben hat Thüringen ein „Kombinations-Modell" vorgeschlagen, das den Bodenanteil wertmäßig und den Gebäudeanteil flächenmäßig erfasst.[18]

---

[11] Die Steuererhebungskosten werden hierbei von den Steuervollzugskosten dominiert, die sich aus Steuerdeklarationskosten der Steuerpflichtigen und Steuerkontrollkosten der Finanzverwaltung zusammensetzen, während Steuerplanungskosten hier praktisch keine Rolle spielen (vgl. zu den Kategorien von Steuererhebungskosten Wagner (2005), S. 94 f).

[12] BVerfG vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02.

[13] Vgl. Arbeitsgruppe „Nordländer" (2010), S. 22.

[14] Die Vielfalt der in der deutschen Diskussion genannten Verfahren findet sich auch in den in den einzelnen EU-Staaten verwendeten Ermittlungsmethoden zur Bestimmung der Grundsteuerbemessungsgrundlage (vgl. dazu ausführlich Spengel/Heckemeyer/Zinn (2011), S. 12).

[15] Das Südländer-Modell hat Eingang in den Reformvorschlag von Homburg (2018) gefunden.

[16] Vgl. Arbeitsgruppe „Südländer" (2010). Flächenorientierten Verfahren sind in Osteuropäischen Staaten anzutreffen (vgl. Claus/Nehls/Scheffler (2016), S. 53 ff; Spengel/Heckemeyer/Zinn (2011), S. 12).

[17] Vgl. bspw. Bach (2018); Fuest et al. (2018); Henger/Schaefer (2018); Löhr (2017); Marx (2016).

[18] Vgl. Arbeitsgruppe Thüringen (2011).

Zum anderen wird – wie international und in Deutschland bislang üblich – auf eine (markt-) wertorientierte Bestimmung der Bemessungsgrundlage abgestellt[19], die auch seitens der OECD favorisiert wird.[20] Dabei bestehen unterschiedliche Vorstellungen, wie der Marktwert am besten approximiert werden kann (vgl. dazu Abschnitt 3.2). Zudem existiert der Vorschlag, die Miete als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer heranzuziehen.[21] Wenngleich dies kein Verkehrswertmodell im eigentlichen Sinne ist, wird es im vorliegenden Beitrag den wertorientierten Modellen zugerechnet. Schließlich sind Mieten die zentrale Größe im Fall einer verkehrswertorientierten Bewertung durch Ertragswertverfahren. Ein weiteres wertorientiertes Verfahren stellt das jüngst im Rahmen einer Bundesratsinitiative entwickelte Kostenwertmodell dar, wenngleich dieses Modell auf den Kosten- und nicht den Marktwert abzielt.[22]

3.2 „Einfachmodelle“

Ein Modell, das insbesondere für seine einfache Handhabung gepriesen wird, ist das flächenorientierte Südländer-Modell. Es sieht einen Ersatz der Einheitswerte durch „Äquivalenzwerte“ vor. Für den Äquivalenzwert werden die Gebäudefläche und die Grundstücksfläche jeweils mit „Äquivalenzzahlen“ multipliziert und die sich daraus ergebenden Werte (Gebäude- und Grundstücks-Äquivalenzwert) anschließend addiert.

Ein weiteres „Einfachmodell“ stellt das Bodenwertmodell dar, bei dem der Steuerwert eines Grundstücks mit dem Wert des unbebauten Grundstücks gleichgesetzt wird. Der Bodenwert errechnet sich durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert.

Das Kombinations-Modell des Landes Thüringen kombiniert beide vorgenannten Modelle, indem Gebäude-Äquivalenzwert und Bodenwert addiert werden. Um beide Größe gleichnamig zu machen, wird der Bodenwert mit 0,005 multipliziert.

Sämtlichen hier aufgeführten Modellen ist zu attestieren, dass sie grundsätzlich einfach zu handhaben sind. Der Bodenwert ist einfach zu ermitteln, wenn Bodenrichtwerte bekannt sind und eine Anpassung des Bodenrichtwerts an das zu bewertende Grundstück unterbleibt. Wird dagegen eine Anpassung des Bodenrichtwerts an die Gegebenheiten des zu bewertenden

[19] Vgl. bspw. Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010); Bertelsmann Stiftung (2003), S. 28; OECD (2012), S. 21; Spengel (2012), S. 33; Wissenschaftlicher Beirat (2011).
[20] Vgl. OECD (2012), S. 21.
[21] So z.B. Richter/Heckmann (2011).
[22] Vgl. BR-Drucks. 515/16.

Grundstücks vorgenommen, führt dies zu einer nicht unerheblichen Verkomplizierung des Verfahrens.[23]

Für die Erfassung der Gebäudefläche stellt das Kombinationsmodell auf die Bruttogrundfläche ab.[24]. Da die Finanzämter diese Größe nicht kennen, bedarf es der Zusammenarbeit mit den Katasterämtern, deren Daten des Liegenschaftskatasterinformationssystems (ALKIS) es erlauben, die Bruttogrundfläche (näherungsweise[25]) zu bestimmen.[26] Das Südländer-Modell, das die Bruttogrundfläche als „*maßgebliche Bezugsgröße für die Ermittlung der Grundsteuer*“[27] bezeichnet, setzt auf eine vereinfachte Bestimmung der Bruttogrundfläche. Die Gebäudegrundfläche wird wird mit der Anzahl der Geschosse multipliziert, wobei die Geschossanzahl pauschal anhand der Gebäudehöhe ermittelt wird.[28]

Misslich an der Verwendung der Bruttogrundfläche ist die Tatsache, dass diese den Grundstückseigentümern nicht bekannt ist, da diese weder aus der Teilungserklärung noch dem Kaufvertrag hervorgeht. Insofern sind die neuen Grundsteuerwerte eine Black-Box für die Steuerpflichtigen. Aus diesem Grunde betrachten wir auch die Bewertungsergebnisse bei Verwendung der Wohnfläche anstelle der Bruttogrundfläche. Die Wohnfläche ist den Steuerpflichtigen in aller Regel bekannt, den Bauplänen zu entnehmen oder kann durch Vermessen der Räumlichkeiten selbst ermittelt werden. Bei vermieteten Objekten kennt zudem das Finanzamt die Wohnfläche aus der Anlage V.

3.3 Modelle zur wertorientierten Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Für eine wertorientierte Bemessung der Grundsteuer werden gegenwärtig sowohl in der nichtsteuerlichen Wertermittlung (ImmoWertV) als auch bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung folgende Verfahren verwendet:

---

[23] So sehen die „Allgemeine Hinweise zur Anwendung der Bodenrichtwerte (2010)“ Anpassungen bei einer vom „Bodenrichtwert-Grundstück“ abweichenden Grundstücksgröße im Fall von EFH ebenso vor wie bei einer abweichenden Geschossflächenzahl im Fall von Mehrfamilienhäusern (vgl. BRW-Legende (2011)). Bei besonders ausgeprägten Unterschieden zwischen dem zu bewertenden Grundstück und dem Bodenrichtwert-Grundstück sind „sachverständige Aussagen durch den Anwender der Bodenrichtwerte zu berücksichtigen“ (ebd.).

[24] Bruttogrundfläche ist die Summe aus den Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02, Tabelle 1, Nr. 1 bis Nr. 9, und aus deren konstruktiven Umschließungen (vgl. Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 Sätze 4 und 5 BewG und Anlage 36 BR-Drucks. 151/16).

[25] Für die exakte Bestimmung der Bruttogrundfläche bedarf es Angaben zur Gebäudegrundfläche. die multipliziert mit der Anzahl der Geschosse die Bruttogrundfläche ergibt. ALKIS enthält aber keine Angaben zur Gebäudegrundfläche, sondern zu den Außenmaßen eines Gebäudes, welche nicht immer der Gebäudegrundfläche entsprechen (z.B. bebaute Fläche = Gebäudegrundfläche, überbaute Fläche ≠ Gebäudegrundfläche). Auch ist nicht bundeseinheitlich geregelt, was in ALKIS als „Geschoss“ zu erfassen ist.

[26] Sie können zumindest für Berlin ALKIS nicht „entnommen“ werden (so aber Homburg (2018), S. 3).

[27] Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 8.

[28] Vgl. dazu Abschnitt 4.4.1 und Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 8 f.

- *Ertragswertverfahren*, bei dem die Erträge des zu bewertenden Vermögensobjekts kapitalisiert werden.
- *Vergleichswertverfahren*, bei dem die Wertermittlung mit Hilfe realisierter Marktwerte von Vergleichsobjekten erfolgt.
- *Sachwert*- oder *Substanzwertverfahren*, welche Investitionskosten, wie z.B. Herstellungs- oder Wiederbeschaffungskosten, abstellen.

Die Befürworter einer marktwertorientierten Ermittlung der Grundsteuer favorisieren entweder das Ertragswert- oder das Vergleichswertverfahren, während das Sachwertverfahren lediglich als Ersatzverfahren eingestuft wird.[29] Anders verhält es sich mit dem Kostenwertmodell, das als Bewertungsverfahren für sämtliche Grundstücksarten vorgesehen ist.[30]

Für eine Bewertung im *Ertragswertverfahren* spricht sich unter anderem der Wissenschaftliche Beirat aus, da die Grundstücksbewertung immer dann einfach sei, wenn Miete oder Pacht gezahlt wird.[31] Der Wissenschaftliche Beirat verkennt dabei nicht das Problem nicht vermieteter, insbesondere selbstgenutzter Immobilien. Hier sollten ortsübliche Vergleichsmieten oder, falls solche nicht ermittelbar sind, ein Ersatzverfahren in Form eines einfachen Sachwertverfahrens herangezogen werden. Zudem weist der Wissenschaftliche Beirat auf Gestaltungen durch unangemessen niedrige Mieten hin. Auch würden gezahlte Mieten nicht immer zeitnah der Marktpreisentwicklung angepasst, so dass mit verzerrten Ertragswerten zu rechnen sei. Die beiden letztgenannten Punkte werden jedoch als nachrangig eingestuft. Wie genau das anzuwendende Ertragswertverfahren ausgestaltet sein soll, wird vom Wissenschaftlichen Beirat nicht erläutert. Die denkbar einfachste Form einer ertragsorientierten Bewertung ist das Abstellen auf Mietwerte[32], wenngleich dies strenggenommen kein Ertragswertverfahren darstellt.

Für eine Bewertung im *Vergleichswertverfahren* plädiert beispielsweise die Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), da das Vergleichswertverfahren „*bei ausreichender Anzahl von direkt oder indirekt vergleichbaren Kauffällen die größte Marktnähe bietet*“.[33] Wie das Bewertungsverfahren genau aussehen soll, wird nicht erläutert. Es werden das niederländische Vergleichswertverfahren sowie der Immobilienpreis-Kalkulator-Niedersachsen genannt, also Verfahren, die sich der Regressionsanalyse bedienen. Das erbschaftsteuerliche Vergleichs-

[29] Vgl. z.B. Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), S. 23; Wissenschaftlicher Beirat (2011), S. 45. So verhält es sich auch bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern.
[30] Vgl. BR-Drucksache 515/16.
[31] Vgl. zu diesem Absatz Wissenschaftlicher Beirat (2010), S. 4.
[32] Vgl. Wissenschaftlicher Beirat (1982), S. 105; Richter/Heckmann (2011), S. 336 f.
[33] Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), S. 26.

wertverfahren, das bei fehlenden direkten Vergleichsgrundstücken auf die von Gutachterausschüssen (regressionsbasiert) ermittelten Vergleichsfaktoren abstellt und damit dem Immobilienpreis-Kalkulator-Niedersachsen ähnelt, wird „*angesichts des mit diesem Verfahren verbundenen Arbeitsaufwandes und der erforderlichen Bearbeitungstiefe*“ als zu aufwendig verworfen.[34] Warum dem so sein soll, wird nicht verraten.

Sachwertverfahren ermitteln den (Verkehrs-)Wert eines Grundstücks ausgehend von den beiden Komponenten Bodenwert und Gebäudewert. Der Gebäudewert wird ausgehend von Gebäudeherstellungskosten bestimmt. Dies geschieht im erbschaftsteuerlichen Sachwertverfahren ebenso wie im Kostenwertmodell.

4 Qualität der Bewertungsverfahren

4.1 Maßstab zur Evaluation der Bewertungsverfahren

Um die Qualität eines Bewertungsverfahrens beurteilen und damit Aussagen zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung treffen zu können, bedarf es eines Maßstabs. Zur Beurteilung der Qualität der im vorliegenden Beitrag analysierten Bewertungsverfahren wird auf die Streuung der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation abgestellt.[35] Der Verkehrswert wird dabei dem in der Datengrundlage ausgewiesenen Kaufpreis gleichgesetzt. Um die Wirkungsweise der untersuchten Bewertungsverfahren aufzuzeigen, werden die statistischen Lageparameter „Mittelwert“ und „Median“ sowie der Streuungsparameter „Variationskoeffizient“[36] als niveauinvariantes Streuungsmaß der Steuerwert-/Verkehrswert-Relation betrachtet.[37] Zudem geben wir an, welcher Teil der Grundstücke um mehr als 20% bzw. 35% vom mittleren steuerlichen Bewertungsniveau abweicht. Die Lageparameter Mittelwert und Median zeigen, ob unterschiedliche Grundstücksarten in Relation zueinander (un-)gleichmäßig bewertet werden.

Das Heranziehen des Verkehrswerts als Referenzpunkt ist aus unserer Sicht unumgänglich, unabhängig davon, ob die Grundsteuer mit dem Äquivalenz- oder dem Leistungsfähigkeits-

---

[34] Vgl. Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010), S. 26.

[35] Die Steuerwert-/Verkehrswert-Relation wird auch im Zusammenhang mit der Bewertungsqualität von erbschaftsteuerlichen Verfahren betrachtet (vgl. bspw. Haegert/Maiterth (2002); Broekelschen/Maiterth (2008)).

[36] Der Variationskoeffizient gibt die durchschnittliche Abweichung der Steuerwert/Verkehrswert-Relation der einzelnen Grundstücke vom Mittelwert für alle Grundstücke an.

[37] Bezogen auf die vom Bundesverfassungsgericht akzeptierten Abweichungen i.H.v. +/- 20% um den Verkehrswert lässt sich bei einem Variationskoeffizient > 20% mit Sicherheit sagen, dass der Steuerwert bei einem Teil der Grundstücke um mehr als 20% vom Verkehrswert abweicht. Ein Variationskoeffizient von < 20% besagt jedoch nicht, dass die Abweichungen sämtlicher Bewertungsergebnisse innerhalb des tolerierten +/- 20%-Bereichs liegen; es ist aber immerhin zumindest möglich.

prinzip begründet wird.[38] Bei einer Rechtfertigung der Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist die Verwendung des Verkehrswerts als Referenzgröße selbsterklärend. Nicht so offenkundig ist es bei der äquivalenztheoretischen Begründung, die beispielsweise von den Befürwortern des flächenorientierten Südländer-Modells bemüht wird. Dabei wird postuliert: „*Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten*“.[39] Warum dem so sein soll, wird nicht erläutert. Wie kann die Größe des Gebäudes und des dazu gehörigen Grundstücks für die sachgerechte Zuordnung von Infrastrukturkosten sorgen? Wieso sollte eine alleinstehende Person, die eine große Wohnung bewohnt, mehr Infrastruktur in Anspruch nehmen als eine vielköpfige Familie, die im selben Haus in einer gleich großen oder sogar deutlich kleineren Wohnung lebt? Überzeugender sind Ansätze, die auch im Fall einer äquivalenztheoretischen Begründung der Grundsteuer eine wertorientierte Bemessung der Steuerbelastung befürworten.[40]

Würden anstelle des Verkehrswerts die Steuerwerte des jeweiligen Verfahrens, wie der „Äquivalenzwert“ oder der „Kostenwert“, als Referenzgröße herangezogen, läge ein selbstreferenzielles System vor, das sich einer Evaluation entzöge.[41] In diesem Fall wäre der vom Gesetzgeber definierte Wert per definitionem der zutreffende Wert mit der Folge, dass die Qualität des Bewertungsverfahrens überhaupt nicht überprüft werden könnte. Damit entzöge sich ein derartiges Gesetz jeglicher verfassungsrechtlichen Kontrolle, die nach *Hey* auch bei der Grundsteuer zu erfolgen habe.[42]

4.2 Datengrundlage

Die nachfolgend präsentierten Ergebnisse für Ein- und Zweifamilienhäuser – diese beinhalten auch Villen und Landhäuser – sowie für Mietwohngrundstücke basieren auf den Daten der Kaufpreissammlungen des Gutachterausschusses für Grundstückswerte Berlin.[43] Diese umfassende Datengrundlage enthält sämtliche Kauffälle, die sich in Berlin zwischen 1996 und 2015 (einschließlich Mai) ereignet haben. Sie umfasst dabei alle Angaben, die zur Simulation der analysierten Bewertungsverfahren erforderlich sind, wie z.B. Grundstücksfläche, Brutto-

[38] Nach *Tipke* ist die Grundsteuer als eine besondere Vermögensteuer (ebenso wenig wie eine allgemeine Vermögensteuer) zu rechtfertigen (vgl. Tipke (2003), S. 965).

[39] Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 6.

[40] Vgl. dazu ausführlich Richter (2016), Spengel (2012); Wissenschaftlicher Beirat (2010).

[41] Ähnlich argumentiert Houben (2017), S. 194: „*Denn es ist nicht ersichtlich, warum eine Steuerbemessungsgrundlage, die im Vergleich zu den Marktwerten beliebige Abweichungen produziert, verfassungskonform sein soll.*“

[42] Vgl. Hey (2017), S. 14.

[43] Die Autoren sind Herrn Dipl.-Jng. Thomas Sandner, Geschäftsstellenleiter Gutachterausschuss für Grundstückswerte in Berlin, zu herzlichem Dank für die Bereitstellung der Daten verpflichtet.

grundfläche, Wohnfläche, Geschossfläche, Jahresmiete und Bodenrichtwert. Gleichwohl sind Bereinigungen dieser Datenbasis um Fälle erforderlich, bei denen bewertungsrelevante Angaben (z.B. Grundstücksgröße oder Geschossfläche) fehlen, und um Fälle, bei denen Datenfehler zu vermuten sind[44]. Nach Bereinigung der Datenbasis verbleiben 7.673 Mietwohngrundstücke[45] sowie 37.821 Ein- und Zweifamilienhäuser.

Da zentrale Merkmale, wie die Bruttogrundfläche (28% der Fälle) und die Wohnfläche (76% der Fälle), oftmals fehlende Werte aufweisen, wurden diese regressionsbasiert imputiert.[46] Zusätzlich wurden für Grundstücke, für die keine Jahresmiete gegeben ist[47], Vergleichsmieten anhand der Berliner Mietspiegeln ermittelt.[48] Zudem wurde eine Anpassung der Bewertungsparameter vorgenommen, wenn dies ein Bewertungsverfahren erfordert. Als Beispiel sei die Verwendung von indexierten Pauschalherstellungskosten (Anlage 36 zu § 236 Absatz 1 bis 3 BewG-E) beim Kostenwertmodell genannt. Die Indexierung erfolgte dabei gemäß § 236 Absatz 2 BewG-E und wurde rückwirkend bis zum Jahr 1996 vorgenommen.[49] Im Gegensatz zum Gesetzentwurf des Kostenwertmodells, welcher eine Anpassung der Pauschalherstellungskosten nur alle sechs Jahre vorsieht, haben wir eine jährliche Anpassung vorgenommen.

Die Auswertung der Berliner Kaufpreissammlung lässt zwar nur Aussagen über die Bewertungsqualität der analysierten Verfahren in Berlin für den betrachteten Zeitraum zu, jedoch sind keine Gründe erkennbar, warum die Berliner Verhältnisse nicht zumindest auf andere Großstädte und auf Ballungsgebiete übertragbar sein sollten. Zudem muss ein steuerliches Bewertungsverfahren, das dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügt, unabhängig von regionalen Verhältnissen und einzelnen Zeitpunkten „funktionieren".

---

[44] So wurden Datensätze eliminiert, wenn z.B. gilt: Kaufpreis < 15.000 €, Grundstücksfläche < 100 qm, Bodenrichtwert < 5 € und Kaufpreis < halber Bodenwert.

[45] Gemischt genutzte Grundstücke, die auch im Datensatz „Mietwohngrundstücke" erhalten sind, wurden aus der Datengrundlage ausgesondert.

[46] Die Imputation erfolgte getrennt nach Gebäudearten, wobei als zentrale erklärende Variable jeweils das Merkmal „Geschossfläche" dient, das immer besetzt ist. Die Bewertungsergebnisse unterscheiden sich i.d.R. kaum zwischen Grundstücken mit imputierten Werten und solchen, bei denen die Merkmale besetzt sind.

[47] Dies liegt entweder an fehlenden Mietangaben bei vermieteten Objekten oder daran, dass die betreffende Immobilie nicht vermietet ist. Dies trifft vor allem auf EFH/ZFH zu, welche i.d.R. von den Eigentümern bewohnt werden.

[48] Für EFH/ZFH wurden die Mietspiegelmieten, die lediglich für Mietwohnungen gelten, angepasst. Bei Einfamilienhäuser wurde die Mietspiegelmiete um 2 € und bei Zweifamilienhäuser um 1 Euro pro Quadratmeter erhöht (vgl. OFD Berlin, Rundverfügung vom 10.6.1996 - St 445-S 2253-7/85, ESt-Kartei, Bd. III, § 21 EStG, Fach 2 Nr. 1005).

[49] Für die Berechnungen wurden die Werte aus den Preisindizes für die Bauwirtschaft - Fachserie 17 Reihe 4 – November 2017 verwendet. Diese sind abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/ Thematisch/Preise/Baupreise/ BauwirtschaftPreise2170400173244.html.

4.3 Wirkungsweise der Einheitsbewertung

Dieser Abschnitt analysiert die Einheitsbewertung, die mit dem Reichsbewertungsgesetz (RBewG) vom 16. Oktober 1934 eingeführt wurde und das älteste noch gültige steuerliche Bewertungsverfahren darstellt. Dienten die Einheitswerte ursprünglich als Ausgangspunkt für die Bemessung sämtlicher Grundbesitzsteuern, wird sie seit geraumer Zeit nur noch für Zwecke der Grundsteuer verwendet. Da die vorgesehenen Neubewertungen niemals stattgefunden haben, gelten für die neuen Bundesländer die Werte der ersten Hauptfeststellung im Jahr 1935 und in den alten Bundesländern die 1964 festgestellten Einheitswerte.

Die in den §§ 74 ff. BewG geregelte Einheitsbewertung bebauter Grundstücke sieht für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Mietwohngrundstücke in den alten Bundesländern einheitlich die Bewertung im Ertragswertverfahren vor. Die hierzu notwendigen Jahresrohmieten aus dem Jahre 1964 wurden der Berliner Verwaltungsanordnung zur Einheitsbewertung von Grundbesitz (ABl. Bln. Teil II 1991 S. 292) entnommen. Dagegen sind im Hauptfeststellungszeitpunkt 1935 lediglich Zweifamilienhäuser und Mietwohngrundstücke im Ertragswertverfahren zu bewerten. Entsprechend wurden für Grundstücke in Ost-Berlin die üblichen Mieten für das Jahr 1935 aus der Rundverfügung EW-Beitrittsgebiet-Nr. 96 der Oberfinanzdirektion Berlin vom 02.07.2003 herangezogen.[50] Auf die Bewertung von in Ost-Berlin belegenen Einfamilienhäusern haben wir verzichtet, da hier ein Sachwertverfahren anzuwenden ist und uns die notwendigen Informationen nicht zugänglich waren. Aus diesem Grund und wegen der abweichenden Bewertungsgrundlagen für EFH und ZFH in West-Berlin sind in Tabelle 1 und 2 EFH und ZFH ausnahmsweise getrennt ausgewiesen.

Die Ergebnisse in Tabelle 2 belegen, dass die Einheitswerte nur einen Bruchteil der Verkehrswerte ausmachen. So betragen die Einheitswerte bei Mietwohngrundstücken in der Gesamtbetrachtung im Mittel nur etwa 14% der Verkehrswerte, während Zweifamilienhäuser nicht einmal mit 9% ihres Verkehrswertes erfasst werden. Die stärker ausgeprägte Unterbewertung von Grundstücken in Ost-Berlin erklärt sich durch die unterschiedlichen Bewertungszeitpunkte.

Tabelle 2: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation der Einheitsbewertung

	Anzahl	Ost-/ West-Berlin	Mittelwert	Median	Variations-koeffizient
Mietwohn-grundstücke	7.673	Gesamt	14,39%	10,99%	79,53%
	3.292	Ost	7,24%	5,92%	79,38%
	4.381	West	19,76%	17,62%	59,28%

[50] Vgl. § 33 Abs. 2 RBewDV i.V.m. Erlass zur Bewertung von Einfamilienhäusern im Beitrittsgebiet ab 1.1.1991 vom 6 November 1991, BStBl 1991 I S. 968, zuletzt geändert am 17.12.2008.

EFH	23.122	West	19,10%	18,28%	49,65%
ZFH	2.418	Gesamt	8,90%	7,66%	60,99%
	942	Ost	4,91%	4,34%	50,32%
	1.476	West	11,44%	10,64%	46,02%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Jedoch ist für die Frage nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen, dass die Einheitswerte mit unterschiedlichen Steuermesszahlen multipliziert werden. Dadurch wird die relative Unterbewertung Ost-Berliner Grundstücke gegenüber ihren West-Berliner Pendants weitgehend kompensiert. Dies zeigen die „adjustierten Einheitswert-Messbeträge" in Tabelle 3, die sich durch Multiplikation der Einheitswerte mit den für Ost- (§ 41 GrStG) und West-Deutschland (§ 15 GrStG) geltenden Steuermesszahlen und der Zahl 1.000 ergibt.[51]

Tabelle 3: Steuerwert/Verkehrswert-Relation der adjustierten Einheitswert-Messbeträge

	Anzahl	Stadtlage	Mittelwert	Median	Variations-koeffizient
Mietwohn-grundstücke	7.673	Gesamt	65,58%	57,56%	62,69%
	3.292	Ost	60,79%	53,36%	67,07%
	4.381	West	69,17%	61,67%	59,28%
EFH	23.122	West	53,42%	50,54%	51,71%
ZFH	2.418	Gesamt	34,93%	31,50%	52,56%
	942	Ost	34,09%	28,87%	62,01%
	1.476	West	35,46%	32,98%	46,02%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Gleichwohl verbleibt zwischen den Grundstücksarten eine erhebliche Ungleichbewertung, wobei Mietwohngrundstücke rund doppelt so hoch bewertet werden wie Zweifamilienhäuser, welche auch gegenüber Einfamilienhäusern im Durchschnitt erheblich unterbewertet sind.[52] Jedoch ließen sich die Unterschiede im Bewertungsniveau durch unterschiedliche Steuermesszahlen für die jeweiligen Grundstücksarten ausgleichen. Zudem ist die Streuung innerhalb der Grundstücksarten mit Variationskoeffizienten zwischen 46,02% (ZFH in West-Berlin) und 67,07% (Mietwohngrundstücke in Ost-Berlin) extrem ausgeprägt.

Dies zeigt auch Tabelle 3. Hier sind Abweichungen der adjustierten Einheitswert-Messbeträge vom durchschnittlichen adjustierten Einheitswert-Messbetrag (Mittelwert) angegeben.

[51] Die Multiplikation mit 1.000 erfolgt, da die Steuermesszahlen in Tausendstel angegeben sind.

[52] Der im Vergleich zu Zweifamilienhäusern um etwa 50 Prozent höhere Mittelwert der Einheitswert/Verkehrswert-Relation von Einfamilienhäusern in West-Berlin erklärt sich durch die in den Mietspiegeln 1964 um 25 Prozent höheren Mietwerte sowie die um 15 Prozent höheren Vervielfältiger für Einfamilienhäuser.

Tabelle 4: Verteilung der adjustierten Einheitswert-Messbeträge relativ zum Mittelwert

	Abweichung vom mittleren adjustierten Einheitswert-Messbetrags in Prozent				
	< 65%	65%-80%	80%-120%	120%-135%	> 135%
EFH gesamt	26,65%	11,95%	30,78%	8,96%	21,65%
ZFH gesamt	24,57%	15,63%	33,62%	7,40%	18,78%
Mietwohngrundstücke gesamt	31,62%	11,90%	28,31%	6,69%	21,49%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

In dem vom BVerfG für die Erbschaftsteuer akzeptierten Bereich (80%-120% um den Mittelwert) bewegt sich bestenfalls ein Drittel der Bewertungsergebnisse (33,62% bei ZFH vs. 30,78% bei EFH bzw. 28,31% bei Mietwohngrundstücken). Dagegen liegt bei 31,62% der Mietwohngrundstücke der adjustierte Einheitswert-Messbetrag um mehr als 35% unterhalb und bei 21,49% mehr als 35% oberhalb des Mittelwerts. D.h., bei mehr als der Hälfte der Mietwohngrundstücke liegt eine Fehlbewertung größer 35% vor.

Dies belegt die in Literatur und Rechtsprechung geäußerte Vermutung einer unzureichenden Bewertungsqualität durch die Einheitsbewertung. Die Streuung der Bewertungsergebnisse ist mit einer gleichmäßigen Besteuerung nicht zu vereinbaren und eine Abschaffung der Einheitsbewertung geboten. Damit stellt sich die Frage, ob die betrachteten Reformmodelle bessere Ergebnisse hervorbringen.

4.4 Wirkungsweise der „Einfach-Modelle“

4.4.1 Südländer-Modell

Die Bemessungsgrundlage des Südländer-Modells ist der sogenannte Äquivalenzwert, der sich für sämtliche Grundstücksarten ausgehend von folgenden „Äquivalenzzahlen“ berechnet:

- 20 Cent für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen,
- 40 Cent für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen[53] und
- 2 Cent für die Grundstücksfläche.

Die Gebäudefläche wird vereinfacht nach folgender Formel berechnet:[54]

Gebäudefläche = Gebäudegrundfläche (= Anteil des Grundstücks, der von wohnbaulichen Anlagen überdeckt wird) x Anzahl Geschosse (abgeleitet aus der Gebäudehöhe[55])

[53] Bei gemischt genutzten Grundstücken ist die Gebäudefläche entsprechend der tatsächlichen Nutzung aufzuteilen.

[54] Vgl. Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010), S. 8 f. Der Steuerpflichtige kann eine niedrigere Bruttogrundfläche nachweisen. Wie dieser Nachweis gelingen soll, ist unklar, umfasst die Bruttogrundfläche zumindest auch noch das Kellergeschoss.

[55] Anzahl Geschosse

Da die Gebäudehöhe im Datensatz nicht enthalten ist und zudem das Merkmal „Gebäudegrundfläche“ oftmals nicht besetzt ist, haben wir das stets besetzte Merkmal „Geschossfläche“ (Gebäudegrundfläche x Anzahl Vollgeschosse) verwendet. Da für die Ermittlung der Geschossfläche lediglich (oberirdische) Vollgeschosse verwendet werden, kommt diese Größe der Gebäudefläche des Südländermodells am nächsten. Alternativ haben wir mit den Merkmalen „Bruttogrundfläche“ und „Wohnfläche“ gerechnet.

Wie nicht anders zu erwarten, bewirkt ein derart holzschnittartiges Bewertungsverfahren eine erheblichen Streuung der Bewertungsergebnisse und damit eine höchst ungleiche Steuerlastverteilung. Dies zeigt auch die nachfolgende Tabelle 4, in dem wir analog zu Tabelle 1 „adjustierte“ Werte angeben. Die Äquivalenzwerte wurden mit 1.000 multipliziert (adjustiert), um sie besser im Verhältnis zum Verkehrswert einschätzen zu können. Anders als bei der Einheitsbewertung unterliegen EFH und ZFH demselben Bewertungsverfahren. Daher sind die Bewertungsergebnisse für beide Grundstücksarten in Tabelle 5 und sämtlichen nachfolgenden Tabellen gemeinsam dargestellt.

Tabelle 5: Steuerwert/Verkehrswert-Relation der adjustierten Äquivalenzwerte

	Anzahl	Maßgröße f.d. Gebäudefläche	Mittelwert	Median	Variations-koeffizient
EFH/ZFH	37.821	Bruttogrundfläche	51,3%	44,9%	53,27%
		Geschossfläche	33,0%	29,5%	51,24%
		Wohnfläche	**29,4%**	**26,4%**	**50,29%**
Mietwohn-grundstücke	7.673	Bruttogrundfläche	124,6%	103,5%	67,09%
		Geschossfläche	89,4%	74,8%	68,11%
		Wohnfläche	**66,3%**	**56,2%**	**65,73%**

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Zunächst einmal zeigt Tabelle 5, dass die Wohnfläche das geeignetste Gebäudeflächenmaß für das Südländer-Modell darstellt. Die Streuung ist bei beiden Grundstücksarten am niedrigsten, und der Mittelwert bei den Mietwohngrundstücken liegt „nur“ um das 2,25-fache über dem Mittelwert der EFH/ZFH (gegenüber dem 2,43-fachen bzw. 2,71-fachen bei Verwendung der Bruttogrundfläche bzw. der Geschossfläche).

Aber selbst bei Verwendung der Wohnfläche als Gebäudemaß genügt das Südländermodell in keiner Weise den Anforderungen, die an eine gleichmäßige Besteuerung zu stellen sind. Das

Gebäudehöhe	(= „Höhenzahl“)
bis einschließlich 5 Meter	1
über 5 Meter bis einschließlich 10 Meter	2
über 10 Meter bis einschließlich 15 Meter	3
über 15 Meter bis einschließlich 19 Meter	4
über 19 Meter bis einschließlich 22 Meter	5
zzgl. je angefangene 3 Meter, die 22 Meter übersteigen	1

Modell verursacht erhebliche Gleichmäßigkeitsverletzungen. Während sich die Bewertungsunterschiede zwischen den beiden Grundstücksarten noch durch (empirisch zu ermittelnde) unterschiedliche Multiplikatoren ausgleichen lassen, verbleibt die erhebliche Streuung der Bewertungsergebnisse innerhalb der beiden Grundstücksarten, die sich in einem Variationskoeffizienten i.H.v. 50,29% (EFH/ZFH) bzw. 65,73% (Mietwohngrundstücke) niederschlägt.[56]

Tabelle 6 verdeutlicht das beträchtliche Ausmaß der Streuung der Bewertungsergebnisse, indem analog zu Tabelle 4 Abweichungen gegenüber dem Mittelwert angegeben sind.

Tabelle 6: Verteilung der adjustierten Äquivalenzwerte relativ zum Mittelwert

	< 65%	65%-80%	80%-120%	120%-135%	> 135%
EFH/ZFH	19,52%	18,07%	39,50%	6,69%	16,13%
Mietwohn-grundstücke	33,12%	12,76%	25,51%	6,95%	21,58%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Es zeigt sich, dass lediglich eine Minderheit der Grundstücke (adjustierte) Äquivalenzwerte aufweist, die weniger als +/- 20% vom Mittelwert abweichen (39,50% bei EFH/ZFH und 25,51% bei Mietwohngrundstücken). Bei Mietwohngrundstücken ist die Bewertungsqualität des Südländer-Modells sogar so schlecht wie bei der Einheitsbewertung. Damit genügt das Südländer-Modell, welches (zumindest bei Verwendung der Wohnfläche als Gebäudeflächenmaß) zweifelsfrei durch seine Einfachheit besticht, nicht den Gleichmäßigkeitsanforderungen, die an eine Steuer zu stellen sind.

4.4.2 Bodenwert-Modell

Ein weiteres – zumindest grundsätzlich – einfach zu handhabendes Bewertungsverfahren stellt das Bodenwert-Modell dar, bei dem der Steuerwert einzig durch den Wert des unbebauten Grundstücks (Bodenwert) determiniert wird. Die Wirkungen des Bodenwert-Modells sind in Tabelle 7 dargestellt.[57]

Tabelle 7: Steuerwert/Verkehrswert-Relation beim Bodenwert-Modell

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	37.821	52,17%	46,18%	58,63%
Mietwohngrundstücke	7.673	57,27%	48,32%	65,99%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

[56] Nach Eckstein (2014), S.62, stellt der Mittelwert bei einem Variationskoeffizient größer 50% aufgrund einer zu großen Streuung keinen geeigneten Repräsentanten der Einzelwerte mehr dar. D.h., der Mittelwert ist in diesem Fall kein aussagekräftiger Verteilungsparameter mehr.

[57] Im Gegensatz zur Einheitsbewertung unterscheiden sich die Steuerwerte bei den übrigen Verfahren zwischen EFH und ZFH kaum, so dass diese beiden Grundstücksarten zusammen betrachtet werden.

Während die beiden betrachteten Grundstücksarten (EFH/ZFH vs. Mietwohngrundstücke) im Mittel einigermaßen gleichmäßig bewertet werden (Mittelwert 52,17% vs. 57,27%), ist die Streuung innerhalb der einzelnen Grundstücksarten noch stärker ausgeprägt als beim Südländer-Modell. Daher erübrigt sich eine eingehendere Auseinandersetzung mit diesem Modell, das ebenfalls nicht geeignet ist, die Einheitsbewertung abzulösen.

4.4.3 Kombinations-Modell

Das Kombinations-Modell stellt eine Mischung aus dem Bodenwert-Modell und dem Südländer-Modell dar. Der Bodenwert wird mit 0,005 multipliziert, um beide Wertkomponente „gleichnamig" zu machen, und zum Gebäude-Äquivalenzwert hinzuaddiert.

Wie im Südländer-Modell führt die Verwendung der Wohnfläche als Gebäudemaßgröße zu den besten Bewertungsergebnissen. Aus diesem Grunde präsentiert Tabelle 8 nur die Werte bei Verwendung dieses Gebäudeflächenmaßes. Wir haben die Bewertungsergebnisse des Kombinationsmodells wiederum mit 1.000 multipliziert, um diese unmittelbar mit den Ergebnissen der anderen Verfahren vergleichen zu können.

Tabelle 8: Steuerwert/Verkehrswert-Relation beim Kombinations-Modell (Wohnfläche als Gebäudemaßgröße)

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	37.821	50,1%	45,1%	44,27%
Mietwohngrundstücke	7.673	78,9%	78,9%	58,53%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Mietwohngrundstücke werden wie im Südländer-Modell deutlich höher bewertet als Ein- und Zweifamilienhäuser, wenngleich die Höherbewertung weniger stark ausgeprägt ist (1,57-fach vs. 2,25-fach). Auch die Streuung der Bewertungsergebnisse ist bei Mietwohngrundstücken erheblich ausgeprägter. Obwohl die Streuung für beide Grundstücksarten etwas geringer ausfällt als im Südländermodell, weichen die einzelnen Bewertungsergebnisse immer noch stark vom Durchschnittwert ab, wie Tabelle 9 verdeutlicht.

Tabelle 9: Verteilung der Bewertungsergebnisse des Kombinations-Modells relativ zum Mittelwert (Wohnfläche als Gebäudemaß)

	Äquivalentwert/Verkehrswert-Relation in Prozent des Mittelwerts				
	< 65%	65%-80%	80%-120%	120%-135%	> 135%
EFH/ZFH	20,36%	19,35%	34,30%	8,28%	17,71%
Mietwohn-grundstücke	31,15%	13,63%	25,94%	7,38%	21,91%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Lediglich 34,3% (EFH/ZFH) und nur 25,94% (Mietwohngrundstücke) der Grundstücke befinden sich im „80%-120%-Korridor", während rund 38% (20,36% + 17,17%) der EFH/ZFH und gar rund 53% (31,15% + 21,91%) der Mietwohngrundstücke einen Steuerwert

aufweisen, der mehr als 35% vom durchschnittlichen Bewertungsniveau (Mittelwert) abweicht. Somit erweist sich auch dieses Modell als ungeeignet, die Einheitsbewertung zu ersetzen.

4.5 Wirkungsweise wertorientierter Modelle

Nachdem sich herausgestellt hat, dass die drei betrachteten „Einfachverfahren“ keine überzeugenden Bewertungsergebnisse bewirken, werden im Folgenden zwei verschiedene Ertragswertverfahren zur Bewertung von Mietwohngrundstücken und das gegenwärtig bei der erbschaftsteuerlichen Bewertung verwendete Vergleichswertverfahren für Ein- und Zweifamilienhäuser betrachtet. Alle in diesem Abschnitt betrachteten Verfahren sind in ihrer Anwendung mehr oder weniger deutlich aufwendiger als die drei in Abschnitt 4.4 analysierten „Einfachverfahren“. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob dieser Mehraufwand zu signifikant besseren Bewertungsergebnissen führt.

4.5.1 Ertragswertverfahren

Ertragswertverfahren sind insbesondere für die Bewertung von Renditeobjekten, sprich: vermieteten Grundstücken, geeignet, da Renditeerwartungen den Verkehrswert solcher Objekte determinieren. Ertragswertverfahren lassen sich so grundsätzlich auch ausgestalten, dass dem Kriterium „Einfachheit“ Genüge getan wird. Voraussetzung ist jedoch, dass das zu bewertende Objekt vermietet ist. Andernfalls muss die Miete geschätzt werden, was selbst bei Existenz von Mietspiegeln aufwendig und streitanfällig ist. Zudem leiden die Bewertungsergebnisse im Fall geschätzter Mieten erheblich, wie sich nachfolgend zeigen wird. Dem Problem marktunüblicher Mieten lässt sich insoweit begegnen, als dass im Fall übermäßig niedriger Mieten die Finanzverwaltung die Marktmiete im Zusammenhang mit § 20 Abs. 2 EStG ohnehin ermitteln muss.

Da die Befürworter von Ertragswertverfahren regelmäßig auf die Zweckmäßigkeit der Verwendung eines solchen Verfahrens abstellen, ohne konkrete Vorschläge zur Ausgestaltung des Verfahrens zu machen, wird nachfolgend die Wirkungsweise zweier aus der steuerlichen Bewertung bekannter Ertragswertverfahren analysiert. Dies ist zum einen das für Grunderwerbsteuerzwecke verwendete Ertragswertverfahren des § 146 BewG und zum anderen das erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren (§§ 184-188 BewG). Die nachfolgenden Betrachtungen beginnen mit dem Mietwert-Modell, dem einfachsten „Ertragswertverfahren“.

4.5.2 Mietwert-Modell

Ein äußerst einfach zu handhabendes (wertorientiertes) Verfahren, das zur Bewertung von Grundstücken vorgeschlagen wird, ist die Verwendung von Mietwerten als Steuerwerte.[58] Tabelle 9 zeigt die Wirkungen des Mietwert-Modells, wobei sich der Steuerwert aus Jahres-Netto-Kaltmiete multipliziert mit dem Faktor 10 ergibt.[59]

Tabelle 10: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation beim Mietwertmodell

		Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohn-grundstücke[2)]	Marktmiete[1)]	3.547	73,8%	70,6%	34,74%
	Vergleichsmiete	3.122	77,7%	68,0%	62,87%
EFH/ZFH[2)]	Vergleichsmiete	27.560	48,8%	45,4%	48,21%

1) Es wurden nur die Objekte mit gegebener Nettokaltmiete betrachtet. Objekte (355) mit Bruttokaltmiete blieben unberücksichtigt.
2) Abweichungen in der Anzahl gegenüber den Einfachmodellen erklären sich daraus, dass aufgrund fehlender Merkmale (z.B. beim Ausstattungsstandard) bei einem Teil der Grundstücke keine Vergleichsmiete imputiert werden konnte.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Tabelle 10 zeigt, dass das Mietwert-Modell den „Einfach-Modellen" bei Mietwohngrundstücken, deren Miete bekannt ist, deutlich überlegen ist. Die Streuung gemessen am Variationskoeffizient (34,74%) fällt erheblich niedriger aus. Dies ist auch einfach zu erklären, da sich der Kaufpreis von Mietwohngrundstücken nach den zukünftig erzielten Mieten richtet, die sich durch rechtliche Beschränkungen orientieren.

Bei Grundstücken, deren Miete geschätzt werden muss, ist die Bewertungsqualität des Mietwertmodells dagegen unzureichend. Dies zeigt sich sowohl bei Mietwohngrundstücken, deren Mieten im Datensatz fehlen und daher anhand des Berliner Mietspiegels imputiert wurden (Variationskoeffizient 62,87%) als auch bei EFH/ZFH, bei denen ebenfalls Vergleichsmieten herangezogen werden mussten, da diese Grundstücksart nahezu nie vermietet ist (Variationskoeffizient 48,21%).

Eine detaillierte Analyse der Streuung bei Mietwohngrundstücken mit bekannten Mieten liefert Tabelle 11.

[58] Nicht zu verwechseln ist das Mietwert-Modell mit dem sogenannten Rohmietenverfahren. Hier wird der Ertragswert eines Grundstücks anhand des Produkts „übliche Miete mal Vervielfältiger" berechnet; der Vervielfältiger wird dabei ausgehend vom Marktgeschehen ermittelt (vgl. dazu Loritz (1995), S. 9; Rid (1994), S. 4; Wolf (1993), S. 549).

[59] Die Multiplikation mit dem Faktor 10 wird vorgenommen, um die Bewertungsergebnisse von der Größenordnung her mit denen der anderen betrachteten Verfahren vergleichbar zu machen.

Tabelle 11: Verteilung der Bewertungsergebnisse des Mietwert-Modells relativ zum Mittelwert bei bekannter Nettokalt-Miete

	Äquivalentwert/Verkehrswert-Relation in Prozent des Mittelwerts				
	< 65%	65%-80%	80%-120%	120%-135%	> 135%
Mietwohngrundstücke mit bekannter Miete	11,05%	15,42%	52,58%	9,02%	11,93%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Es zeigt sich, dass die Bewertungsergebnisse bei immerhin knapp 53% der Mietwohngrundstücke um weniger als +/- 20% vom Mittelwert abweichen. Damit erweist sich das Mietwertmodell gegenüber den Einfachmodellen hinsichtlich der Bewertungsqualität als eindeutig vorzugswürdig. Zudem ist das Mietwertmodell einfacher zu handhaben als die Einfachmodelle, sofern vermietete Objekte bewertet werden.

Auch wenn die Bewertungsqualität sich deutlich von den Einfachmodellen abhebt, tritt bei mehr als jedem fünften Grundstück eine deutlich ausgeprägte Fehlbewertung (größer +/- 35%) auf. Daher stellt sich die Frage, ob der höhere Aufwand, der mit Ertragswertmodellen verbunden ist, nicht zu merklich besseren Bewertungsergebnissen führt. Dieser Frage wird in den folgenden beiden Abschnitten nachgegangen.

4.5.3 Grunderwerbsteuerliches Ertragswertverfahren (§ 146 BewG)

Zunächst wird das grunderwerbsteuerliche Ertragswertverfahren gemäß § 146 BewG, das auf sämtliche Grundstücksarten Anwendung findet, als ein denkbar einfaches Ertragswertverfahren betrachtet. Der Steuerwert wird ausgehend von der aktuellen Jahresnettokaltmiete durch Anwendung eines einheitlichen Vervielfältigers und eines (auf 25% gedeckelten) Alterswertabschlags ermittelt. Der Steuerwert (Grundbesitzwert) bestimmt sich demnach wie folgt:

(1) $$EW_{Bedarfswert} = JM \cdot 12{,}5 \cdot (1 - \min(0{,}5\% \cdot a \; ; \; 25\%)) \; ;$$

mit: JM = Jahresnettokaltmiete und
a = Gebäudealter.

Zudem wird für Ein- und Zweifamilienhäuser ein Wertzuschlag i.H.v. 20% vorgenommen (§ 146 Abs. 5 BewG).[60]

[60] Der im Besteuerungsverfahren anzusetzende Mindestwert (80 % des Bodenwerts) bzw. Höchstwert (Verkehrswert bei Nachweis durch den Steuerpflichtigen) bleibt bei der Analyse unberücksichtigt, um die Wirkung des „reinen" Ertragswertverfahrens zu zeigen.

Tabelle 12: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation bei der grunderwerbsteuerlichen Grundstücksbewertung

		Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohn-grundstücke	Marktmiete[1)]	3.547	72,4%	69,2%	35,18%
	Vergleichsmiete	3.122	75,1%	65,6%	63,68%
EFH/ZFH	Vergleichsmiete	27.560	59,0%	55,0%	48,93%

1) Es wurden nur die Objekte mit gegebener Nettokaltmiete betrachtet. Objekte (355) mit Bruttokaltmiete blieben unberücksichtigt.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Die Streuung der Bewertungsergebnisse innerhalb der betrachteten Grundstücksgruppen unterscheidet sich nicht merklich vom Mietwertmodell. D.h., die Berücksichtigung des Gebäudealters als Wertkomponente gemäß § 146 Abs. 4 BewG bewirkt keine Reduktion der Streuung der Bewertungsergebnisse. Daher ist eine weitere Analyse der Grundbesitzwerte entbehrlich.

4.5.4 Erbschaftsteuerliches Ertragswertverfahren

Um der Frage nachzugehen, ob ein differenzierteres Ertragswertverfahren zu besseren Bewertungsergebnissen führt, wird nachfolgend das erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren betrachtet, das ausschließlich auf MFH anwendbar ist (§ 182 Abs. 3 Nr. 1 und 2 BewG). Der Ertragswert ergibt sich – analog zur nichtsteuerlichen Bewertung nach §§ 17-20 ImmoWertV – aus der Summe aus Gebäudeertragswert und Bodenwert.

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gebäudeertragswerts ist der Gebäudereinertrag, der sich aus der Differenz von Jahresreinertrag (= Jahresnettokaltmiete – Bewirtschaftungskosten[61]) und Verzinsung des Bodenwerts (= Liegenschaftszinssatz[62] x Bodenwert) ergibt. Der Gebäudereinertrag multipliziert mit einem Vervielfältiger, der von der Restnutzungsdauer der baulichen Anlage und dem Liegenschaftszinssatz abhängt, ergibt den Gebäudeertragswert. Durch Addition des Bodenwerts (= Bodenrichtwert x Grundstücksfläche) ergibt sich der Steuerwert des bebauten Grundstücks. Der Steuerwert im erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahren berechnet sich demnach folgendermaßen:

61 Die Bewirtschaftungskosten sind dabei vorrangig nach Erfahrungssätzen der Gutachterausschüsse anzusetzen oder – soweit die Gutachterausschüsse keine Erfahrungssätze zur Verfügung stellen – pauschal nach den in Anlage 23 des BewG angegebenen Sätzen (§ 187 Abs. 2 BewG).

62 Der Liegenschaftszinssatz wird entweder von den Gutachterausschüssen mitgeteilt oder ist – soweit die Gutachterausschüsse keine Liegenschaftszinssätze ermitteln – § 188 Abs. 2 BewG zu entnehmen. Da die Verwendung differenzierter Liegenschaftszinssätze einen nicht vernachlässigbaren Zeitaufwand mit sich bringt und damit die Erhebungskosten merklich steigen würden, kommt u.E. für die Bewertung im Massenverfahren lediglich die Verwendung eines einheitlichen Zinssatzes in Betracht. Daher wurde für die hier vorgenommenen Berechnungen der in § 188 Abs. 2 BewG genannte Zinssatz i.H.v. 5% verwendet.

(2) $$EW_{ErbSt} = (JM - BK - BW \cdot i) \cdot \frac{(1+i)^n - 1}{(1+i)^n \cdot i} + BW \; ;$$

mit: JM = Jahresnettokaltmiete
BK = Bewirtschaftungskosten,
BW = Bodenwert,
i = Liegenschaftszins und
n = Restnutzungsdauer des Gebäudes[63].

Die Wirkungen dieses Verfahrens sind in Tabelle 13 aufgezeigt.[64]

Tabelle 13: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation des erbschaftsteuerlichen Ertragswertverfahrens für Mietwohngrundstücke

		Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
Mietwohn-grundstücke	Marktmiete[1)]	3.547	97,5%	92,5%	35,40%
	Vergleichsmiete	3.122	103,6%	92,9%	55,87%

1) Es wurden nur die Objekte mit gegebener Nettokaltmiete betrachtet. Objekte (355) mit Bruttokaltmiete blieben unberücksichtigt.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Das erhebungstechnisch ungleich aufwendigere erbschaftsteuerliche Ertragswertverfahren bewirkt lediglich bei Vergleichsmietobjekten bessere Bewertungsergebnisse als das Mietwert-Modell (Variationskoeffizient 55,87% vs. 62,87%), wenngleich die Streuung immer noch unvertretbar hoch ist. Bei Objekten mit bekannter Miete schneidet dieses Ertragswertverfahren sogar etwas schlechter ab als das ungleich schlichtere Mietwert-Modell, so dass sich weitere Analysen erübrigen.

Für die hier betrachteten Ertragswertverfahren lässt sich feststellen, dass die Bewertungsergebnisse denen von Einfachmodellen deutlich überlegen sind, wenn Mieten bekannt sind. Überraschenderweise zeitigt das sehr einfache Mietwert-Modell sogar die besten Bewertungsergebnisse. Bei Objekten, deren Miete ausgehend vom Berliner Mietspiegel zu bestimmen ist, streuen die Bewertungsergebnisse dagegen auch bei den hier betrachteten Ertragswertverfahren äußerst stark. Daher kommt dieses Verfahren nur für Grundstücksarten in Betracht, die üblicherweise vermietet sind, wie Mietwohngrundstücke.

4.5.5 Vergleichswertverfahren zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern

Zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern bedient sich die Erbschaftsteuer eines Vergleichswertverfahrens. Erhebungstechnische Gründe sprechen auch bei der Grundsteuer für die Verwendung eines Vergleichswertverfahrens, um auf die aufwendige Ermittlung von

63 Die Restnutzungsdauer ermittelt sich ausgehend vom Gebäudealter unter Gesamtnutzungsdauer, wobei bei einem „noch nutzbaren“ Gebäude eine Restnutzungsdauer von 30% der Gesamtnutzungsdauer unterstellt wird (§ 185 Abs. 3 BewG).

64 Auch hier ist die Wirkung des „reinen“ Verfahrens, d.h. in diesem Fall ohne Höchstwertklausel (= Verkehrswert bei Nachweis durch den Steuerpflichtigen), dargestellt.

Vergleichsmieten bei den regelmäßig eigengenutzten Ein- und Zweifamilienhäuser verzichten zu können. Zudem wurde gezeigt, dass die Bewertungsergebnisse von Ertragswertverfahren im Fall von EFH/ZFH nicht zufriedenstellen.

Vergleichswertverfahren zeichnen sich dadurch aus, dass der Wert einer Immobilie mit Hilfe von Marktpreisen ermittelt wird. Im Idealfall handelt es sich um nahezu identische Objekte im Hinblick auf z.B. Größe, Lage und Zuschnitt des Grundstücks sowie des aufstehenden Gebäudes, die innerhalb eines kurz vor dem Bewertungsstichtag liegenden Zeitraums am Markt gehandelt wurden. In diesem Fall kann der Verkehrswert unmittelbar aus realisierten Verkaufspreisen abgeleitet werden. Leider ist eine derartige Konstellation aufgrund der ausgeprägten Heterogenität des deutschen Immobilienmarktes eher selten anzutreffen. Aus diesem Grunde werden Vergleichswerte in aller Regel mit Hilfe der Kaufpreissammlungen der jeweiligen Gutachterausschüsse bestimmt.

Die Wertermittlung für ein einzelnes Objekt erfolgt dabei in Berlin mit Hilfe von Vergleichsfaktoren. Die dafür heranzuziehenden Größen werden vom Berliner Gutachterausschuss für Grundstückswerte mittels multipler Regressionsmodelle ermittelt. Als Datengrundlage dienen dabei die Berliner Kaufpreissammlungen. Die Bewertung eines Objektes erfolgt durch Multiplikation des (Ausgangs-)Werts des „Durchschnitts-Grundstücks“[65] mit dem für dieses Objekt ermittelten Vergleichsfaktor. Der Vergleichsfaktor bestimmt sich wiederum ausgehend von den für das zu bewertende Objekt anzuwendenden Anpassungsfaktoren und Korrekturwerten.[66] Dabei werden Abweichungen des zu bewertenden Objekts vom Durchschnitts-Objekt, beispielsweise bei der Bruttogrundfläche, der Fläche des unbebauten Grundstücks, dem Bodenrichtwert, der Wohnlage, der Grundstücksgröße oder dem Gebäudealter, berücksichtigt.

Tabelle 14 präsentiert die Bewertungsergebnisse für Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser (inkl. Villen und Landhäuser) bei Anwendung der jeweils aktuellsten Vergleichsfaktoren.[67] Die Unterscheidung in EFH/ZFH mit einfacher bis guter Wohnlage, EFH/ZFH mit sehr guter

[65] Der Wert des Durchschnitts-Grundstücks beträgt bspw. bei den 2013 für Berliner EFH/ZFH ermittelten Vergleichsfaktoren 274.050 € und bezieht sich auf ein freistehendes EFH in mittlerer stadträumlicher Wohnlage, gebaut im Jahr 2000 oder später, mit normalem oder schlechtem baulichen Erhaltungszustand, einer Bruttogrundfläche von 240 qm, einer Grundstücksfläche von 535 qm und einem Bodenrichtwert von 175 Euro/qm (vgl. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013), S. 5).

[66] Vgl. dazu bspw. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013), S. 5-7.

[67] Wir haben die 2009er Vergleichsfaktoren (vgl. Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2009), die bis einschließlich 2007 anwendbar sind, auch für die Jahre vor 2007 verwendet, weil für frühere Jahre keine steuerlichen Vergleichsfaktoren existieren. Dabei unterscheiden sich die Ergebnisse praktisch nicht gegenüber den Bewertungsergebnissen der Jahre 2007-2015, die unter Verwendung der jeweils anwendbaren Vergleichsfaktoren erzielt werden.

Wohnlage und Villen/Landhäuser ist den eigens für jede dieser drei Teilpopulationen ermittelten Vergleichsfaktoren geschuldet.

Tabelle 14: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation bei der erbschaftsteuerlichen Vergleichsbewertung (EFH/ZFH)

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH einfache-gute Wohnlage	11.879	104,7%	99,8%	30,62%
EFH/ZFH sehr-gute Wohnlage	408	106,6%	98,9%	42,41%
Villen & Landhäuser	515	103,9%	95,9%	41,93%
Gesamt	*25.682*	*104,7%*	*99,73%*	*31,11%*

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Tabelle 14 zeigt, dass die Bewertung von EFH/ZFH im Vergleichswertverfahren am besten gelingt. Die Streuung ist mit einem Variationskoeffizienten i.H.v. 31,77% für die Gesamtpopulation[68] erheblich geringer als bei allen anderen bislang betrachteten Modellen. Jedoch ist die Streuung bei den EFH/ZFH in sehr guter Wohnlage sowie den Villen und Landhäusern deutlich stärker ausgeprägt, was der ausgeprägten Heterogenität derartiger Immobilien geschuldet sein dürfte.

Die (relative) Bewertungsgüte des Vergleichswertmodells zeigt auch Tabelle 15, in der für sämtliche EFH/ZFH (inkl. Villen und Landhäuser) die Verteilung der Vergleichswerte relativ zum Mittelwert dargestellt ist.[69]

Tabelle 15: Verteilung der Vergleichswerte relativ zum Mittelwert

	Äquivalentwert/Verkehrswert-Relation in Prozent des Mittelwerts				
	< 65%	65%-80%	80%-120%	120%-135%	> 135%
EFH/ZFH	6,69%	16,13%	59,24%	8,13%	9,82%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Ein nicht zu unterschätzendes Problem im Zusammenhang mit der Verwendung von Vergleichswertverfahren für Zwecke der Grundsteuer ist, dass diese nur anwendbar sind, wenn das zu bewertende Grundstücke den Vergleichsgrundstücken hinreichend ähnlich ist. So können rund 32% der Berliner Ein- und Zweifamilienhäuser im Betrachtungszeitraum nicht durch dieses Verfahren bewertet werden, da für diese keine Vergleichsfaktoren ermittelt wurden bzw. werden konnten.[70] Dies sind bspw. Grundstücke mit Bodenrichtwerten außer-

[68] Der Variationskoeffizient für die Gesamtpopulation lässt sich mit Hilfe der der Varianz ermitteln, die wiederum der Summe aus interner und externer Varianz der Teilpopulationen entspricht (vgl. dazu bspw. Auer/Rottmann (2010), S. 56).

[69] Die Werte unterscheiden sich nicht wesentlich von den Ergebnissen von Houben (2017). Auch im Fall ihres geschätzten nichtlinearen hedonischen Modells, das deutlich komplexer als die Modelle des Berliner Gutachterausschusses ist, liegen rund 60% der Steuerwerte im 80-120%-Bereich; Abweichungen von über 35% treten in 15% der Fälle auf (vgl. ebd. S. 194).

[70] Dieses Problem tritt bei den neuesten (2016) Vergleichsfaktoren nur in geringerem Maße auf, da hier die Bandbreite der erfassten Grundstücke weitaus größer ist als dies bspw. 2013 der Fall war (vgl.

halb des Bodenrichtwertspektrums, das den Vergleichsfaktoren zugrunde liegt. So decken die Vergleichsfaktoren 2009 und 2013 für EFH/ZFH in einfacher bis guter Wohnlage lediglich Bodenrichtwerte zwischen 100 €/qm und 350 €/qm ab. Sobald ein Objekt einen anderen Bodenrichtwert aufweist, kann es nicht im Vergleichswertverfahren bewertet werden. Gleiches gilt, wenn die Bruttogrundfläche kleiner als 150 qm oder größer als 400 qm ist. Auch können Objekte nicht bewertet werden, die in Bezirken liegen, in denen üblicherweise keine Bebauung mit Ein- und Zweifamilienhäusern anzutreffen ist. Für die davon betroffenen Grundstücke ist ein Ersatzverfahren – hier bietet sich Sachwert- oder Kostenwertverfahren an – vorzusehen. Auch lassen sich Vergleichswerte im Fall wenig liquider Immobilienmärkte und/oder heterogener Immobilienmärkte nicht zuverlässig ermitteln, so dass auch hier ein Ersatzverfahren benötigt wird.

Die Notwendigkeit eines Ersatzverfahrens spricht in stärkerem Maße gegen die Bewertung im Vergleichswertverfahren als der ins Feld geführte „übermäßige“ Aufwand eines derartigen Verfahrens.[71] Aufwendig ist lediglich die einmalige Bestimmung von Vergleichswerten/-faktoren, z.B. durch die örtlichen Gutachterausschüsse. Die anschließende Wertbestimmung der Grundstücke kann automatisiert erfolgen und ist daher unproblematisch.

4.6 Wirkung von Sachwertverfahren

4.6.1 Kostenwertmodell

Das Kostenwertmodell stellt nach Vorstellung seiner Befürworter ein einfach zu handhabendes Bewertungsverfahren dar, das auf sämtliche bebaute Grundstücke Anwendung finden soll (§ 235 BewG-E). Der Kostenwert setzt sich zusammen aus dem Bodenwert (Bodenrichtwert x Grundstücksfläche (§ 233 BewG-E)) und dem Gebäudewert (§ 236 BewG-E).[72]

(3) $$KW = \underbrace{BRW \cdot Fläche}_{Bodenwert} + \underbrace{BGF \cdot PHK \cdot Max\left(1 - \frac{a}{N}; 0{,}3\right)}_{Gebäudewert}$$

mit:
BRW	=	Bodenrichtwert
Fläche	=	Grundstücksfläche
BGF	=	Bruttogrundfläche
PHK	=	Pauschalherstellungskosten (Anlage 36 zum BewG-E)
a	=	Gebäudealter
N	=	Nutzungsdauer des Gebäudes (Anlage 22 BewG)

Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2016), Tabelle 1 versus Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013), Tabelle 1).

71 Vgl. Löhr (2017), S. 12.

72 Ein numerisches Beispiel zur Ermittlung des Kostenwerts findet sich in BR-Drucks. 515/16, S. 65 f.

In Anlehnung an die im Rahmen der ImmoWertV verwendeten Normalherstellungskosten (vgl. Anlage 1 zur Sachwertrichtlinie 2010) werden Pauschalherstellungskosten[73] verwendet, die jedoch erheblich weniger ausdifferenziert sind als die Normalherstellungskosten, um das Verfahren administrierbar zu gestalten.[74] Die Alterswertminderung hängt vom Gebäudealter und der gebäudespezifischen Nutzungsdauer ab, wie sie in Anlage 22 BewG vorgegeben ist.[75] Dabei dürfen 30% des Gebäudepauschalherstellungswerts nicht unterschritten werden.

Der Kostenwert soll den Investitionsaufwand einer Immobilie (typisiert) abbilden, welcher wiederum als Indikator für „*die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit*" dienen soll.[76] Ob der Kostenwert tatsächlich einen angemessenen Indikator zur Ermittlung von Leistungsfähigkeit darstellt[77], soll an dieser Stelle ebenso wenig diskutiert werden wie andere Schwächen des Modells[78]. Hier wird einzig auf die Bewertungsqualität des Verfahrens abgestellt, da für die Grundsteuer lediglich relevant ist, ob Grundstücke gleichmäßig bewertet werden. Ob dabei der Verkehrswert erreicht oder verfehlt wird, spielt keine Rolle. Die Kritik, das Kostenwertmodell sei zu aufwendig[79], ist u.E. nicht stichhaltig, da lediglich die Erfassung der Bruttogrundfläche einen gewissen Aufwand mit sich bringt, der vor allem bei der Erstbewertung zu Buche schlägt.

Inwieweit der Kostenwert eine gleichmäßige Bewertung bewirkt, lässt sich aus Tabelle 16 entnehmen.

Tabelle 16: Steuerwert/Verkehrswert-Relation der Kostenwerte

	Anzahl	Maßgröße f.d. Gebäudefläche	Mittelwert	Median	Variations-koeffizient
EFH/ZFH[1)]	35.189	**Bruttogrundfläche**	**92,5%**	**88,9%**	**35,25%**
		Geschossfläche	77,8%	73,0%	37,96%
		Wohnfläche	74,5%	69,2%	38,43%
Mietwohn-grundstücke	7.673	Bruttogrundfläche	123,4%	109,0%	55,62%
		Geschossfläche	104,7%	92,2%	55,84%
		Wohnfläche	**92,3%**	**81,4%**	**55,12%**

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Ein Blick auf Tabelle 16 zeigt, dass das Verfahren Mietwohngrundstücke unabhängig von der Maßgröße für die Gebäudefläche erheblich höher bewertet als EFH/ZFH, was sich allerdings durch unterschiedliche Grundsteuer-Messzahlen ausgleichen ließe. Allerdings ist die Streuung

[73] Zur Kritik an den „Bewertungssprüngen" bei den PHK zwischen den drei Baujahrgruppen vgl. Houben (2017), S. 188.
[74] Vgl. BR-Drucks. 515/16, S. 36.
[75] Bei EFH/ZFH und Mietwohngrundstücken beträgt die Gesamtnutzungsdauer jeweils 70 Jahre.
[76] Vgl. BR-Drucks. 515/16, S. 36.
[77] Ablehnend hierzu äußern sich Hey (2017), S. 17, und Houben (2017), S. 186.
[78] Vgl. hierzu Houben (2017).
[79] Vgl. Bach (2018); Löhr (2017), S. 11.

der Bewertungsergebnisse innerhalb der Mietwohngrundstücke so ausgeprägt, dass das Kostenwertmodell für diese Grundstücksart als ungeeignet einzustufen ist.

Anders sieht es bei den Ein- und Zweifamilienhäusern aus. Hier verringert sich die Streuung der Bewertungsergebnisse gegenüber dem Status quo, aber auch gegenüber den Einfachmodellen merklich. Die beste Bewertungsqualität wird, anders als bei den Einfachmodellen, bei Verwendung der Bruttogrundfläche erreicht.

Es ist bemerkenswert, dass die Bewertungsqualität dieses doch eher schlichten Modells zumindest bei Abstellen auf die Bruttogrundfläche bei EFH/ZFH gegenüber dem erbschaftsteuerlichen Vergleichsverfahren – zumindest global gesehen – nicht dramatisch abfällt (Variationskoeffizient: 35,25% gg. 31,77%).

Dennoch ist die Streuung der Ergebnisse beim Kostenwertmodell immer noch deutlich ausgeprägt, wie Tabelle 17 zeigt.

Tabelle 17: Verteilung der Kostenwerte relativ zum Mittelwert

	Äquivalentwert/Verkehrswert-Relation in Prozent des Mittelwerts				
	< 65%	65%-80%	80%-120%	120%-135%	> 135%
EFH/ZFH (Bruttogrundfläche)	13,34%	14,43%	50,12%	9,63%	12,48%
EFH/ZFH (Wohnfläche)	14,93%	18,00%	43,21%	8,53%	15,32%

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Bei mehr als einem Viertel der EFH/ZFH weicht der Kostenwert um mehr als 35% vom durchschnittlichen Bewertungsniveau ab (bei Verwendung der Wohnfläche sind dies gar etwas über 30%), während eine so ausgeprägte Fehlbewertung beim Vergleichswertverfahren lediglich in etwas mehr 16% der Fälle auftritt.

Ob derartige Fehlbewertungen, die sich nicht nur auf Einzelfälle beziehen, mit den Anforderungen des BVerfG an eine gleichmäßige Besteuerung von Grundvermögen vereinbar sind, lässt sich nicht vorhersagen. Verwendet man das Kostenwertmodell als ein steuerliches Ersatzverfahren zum Vergleichswertverfahren, ist dies möglicherweise tolerierbar.

4.6.2 Erbschaftsteuerliches Sachwertverfahren für Ein- und Zweifamilienhäusern

Stellt sich die Frage, ob ein deutlich aufwendigeres Sachwertverfahren wie das Sachwertverfahren gem. §§ 189-191 BewG, das als erbschaftsteuerliches Ersatzverfahren auf EFH/ZFH Anwendung findet, zu deutlich besseren Bewertungsergebnissen führt als das doch eher schlichte Kostenwertmodell.

Beim erbschaftsteuerlichen Sachwertverfahren wird der Gebäudewert durch Multiplikation der Bruttogrundfläche mit den sehr ausdifferenzierten Regelherstellkosten (Anlage 24 BewG), der Vornahme eines Alterswertabschlags und der Multiplikation des sich ergebenden Wertes mit einer Wertzahl bestimmt.

Tabelle 18: Steuerwert-/Verkehrswert-Relation beim erbschaftsteuerlichen Sachwertverfahren (EFH/ZFH)

	Anzahl	Mittelwert	Median	Variationskoeffizient
EFH/ZFH	34.932[1)]	101,1%	97,3%	33,52%

1) Die etwas geringere Anzahl ggü. Tabelle 16 resultiert daraus, dass bei manchen Objekten Merkmale, die zur Bestimmung der Regelherstellkosten, z.B. Dachform oder Gebäudekonstruktion, nicht besetzt sind.

Quelle: Berliner Kaufpreissammlungen 1996-2015, eigene Berechnungen

Tabelle 18 zeigt, dass das erbschaftsteuerliche Sachwertverfahren eine nur geringfügig bessere Bewertungsgüte besitzt als das Kostenwertmodells (Variationskoeffizient 33,52% vs. 35,25%), so dass sich der deutlich höhere Aufwand des Sachwertverfahrens für Grundsteuerzwecke keinesfalls rechtfertigt.

5 Schlussfolgerungen

Die Bewertung von Grundvermögen stellt ein nach wie vor nicht zufriedenstellend gelöstes und vermutlich auch niemals zufriedenstellend zu lösendes Problem im Steuerrecht dar. Für die Bewertung von Grundvermögen im Massenverfahren, wie im Fall der Grundsteuer, sind einfache standardisierte Bewertungsverfahren unerlässlich. Jedoch verstoßen die vor allem mit dem Argument der Einfachheit ins Spiel gebrachten flächenorientierten Verfahren, wozu im vorliegenden Beitrag auch das Bodenwertmodell gerechnet wird, eklatant gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie sind daher nicht geeignet, die Einheitsbewertung abzulösen.

Deutlich besser schneiden wertorientierte Verfahren ab, die jedoch grundstücksartabhängig ausgestaltet werden müssen. Bei vermieteten Grundstücken, wie den im vorliegenden Beitrag betrachteten Mietwohngrundstücken, bewirkt das Abstellen auf Mietwerte (Mietwertmodell) die besten Bewertungsergebnisse. Die Verwendung von Ertragswertverfahren, die neben den Mieterträgen weitere Aspekte, wie das Gebäudealter, berücksichtigen, bewirken keine bessere Bewertungsqualität, sind dafür aber deutlich aufwendiger.

Sobald Mieten nicht bekannt und deshalb Vergleichsmieten heranzuziehen sind, sind die Bewertungsergebnisse des Mietwertmodells unzureichend; gleiches gilt für die hier betrachteten Ertragswertverfahren. Daher scheiden derartige Bewertungsverfahren bei den in aller Regel selbstgenutzten Ein- und Zweifamilienhäusern aus. Die besten Bewertungsergebnisse für Ein- und Zweifamilienhäuser bewirkt das erbschaftsteuerliche Vergleichswertverfahren,

das jedoch selbst in Berlin auf eine Vielzahl von Ein- und Zweifamilienhäuser nicht angewendet werden kann. Für diese Immobilien ist ein Ersatzverfahren notwendig. Hierbei kann, der Not eines einfach zu handhabenden Verfahrens gehorchend, auf das Kostenwertmodell zurückgegriffen werden. Trotz der zum Teil heftigen Kritik an diesem Modell[80] ist zu konstatieren, dass das Kostenwertverfahren zumindest als „akzeptabel“ einzustufende Bewertungsergebnisse hervorbringt.

Wenn an dieser Stelle von akzeptablen Bewertungsergebnissen gesprochen wird, ist zu betonen, dass selbst die am besten wirkenden Bewertungsverfahren (Mietwertmodell und Vergleichswertverfahren) eine doch ausgeprägte Streuung der Bewertungsergebnisse mit sich bringen. Selbst Fehlbewertungen von mehr als 35% lassen sich nicht vermeiden und betreffen nicht nur Einzelfälle. Wenn dies als nicht akzeptabel eingestuft wird, muss auf die Erhebung einer Grundsteuer verzichtet werden.

[80] Vgl. Homburg (2018), S. 173, Hey (2017), S. 38; Houben (2017), S. 186 ff.

Literaturverzeichnis

Arbeitsgruppe „Nordländer“ (2010): Bericht einer Arbeitsgruppe der Länder Bremen, Berlin, Schleswig-Holstein, Niedersachsen und Sachsen: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, 2010, http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_lang__22.pdf.

Arbeitsgruppe „Südländer“ (2010): Bericht einer Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen: Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010, http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Haushaltslage%20der%20Kommunen%20bleibt%20angespannt/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunktepapier_Einfach-Grundsteuer.pdf.

Arbeitsgruppe Thüringen (2011): Reform der Grundsteuer – Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell, Januar 2011, http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf.

Anlagen zum Bericht der länderoffenen Arbeitsgruppe (2011): Bewertung der Ansätze einer Grundsteuerreform und weitere Verfahrensvorschläge, Januar 2011, http://www.ihk-suhl.de/files/12E0F1BCDC2/Anlagen+zum+Bericht+vom+14.01.2011.

Auer, Benjamin; Rottmann, Horst (2010): Statistik und Ökonometrie für Wirtschaftswissenschaftler, Wiesbaden 2010.

Bach, Stefan (2018): Grundsteuerreform: Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, in: DIW aktuell 2018, S1-7.

Bericht der länderoffenen Arbeitsgruppe (2011): Bewertung der Ansätze einer Grundsteuerreform und weitere Verfahrensvorschläge, Januar 2011, http://www.pfalz.ihk24.de/linkableblob/1647186/.3./data/Bericht_der_Arbeitsgruppe_Grunsteuerreform_Januar_2011-data.pdf;jsessionid=66F71864E763D71FDFE989E39597C6B4.repl2.

Bertelsmann Stiftung (2003): Reform der Gemeindefinanzen-ein Vorschlag der Bertelsmann Stiftung, Februar 2003.

BFH, Urteil vom 30.6.2010, AZ II R 60/08.

BFH, Beschluss vom 22.10.2014, AZ II R 16/13.

BR-Drucks. 515/16 vom 04.11.2016: Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes.

Broekelschen, Wiebke; Maiterth, Ralf (2010): Gleichmäßige Bewertung von Mietwohngrundstücken durch das neue steuerliche Ertragswertverfahren? – Eine empirische Analyse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung 2010, S. 203-225.

BRW-Legende (2010): Allgemeine Hinweise zur Anwendung der Bodenrichtwerte (2010), Stand: 25. Mai 2011.

Bunke, Olaf; Droge, Bernd; Polzehl, Jörg (1999): Model Selection, Transformations and Variance Estimation in Nonlinear Regression, in: Statistics: A Journal of Theoretical and Applied Statistics 1999, S.197-240.

BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 07. November 2006 - 1 BvL 10/02 - Rn. (1-204).

BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12.

Claus, Katrin; Nehls, Daniela; Scheffler, Wolfram (2016): Grundsteuern in der Europäischen Union, ifst-Schrift Nr. 509, Berlin 2016.

Eckstein, Peter (2014): Repetitorium Statistik, 8. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2014.

Eigenthaler, Thomas (2018): Wesentliche Parameter einer Grundsteuerreform, in: Wirtschaftsdienst 2018, S. 159-172.

Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2009): Vergleichsfaktoren für bebaute Ein- und Zweifamilienhausgrundstücke zur Verwendung gemäß § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018). https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-0900.pdf.

Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2012): Vergleichsfaktoren für bebaute Villen- und Landhausgrundstücke in den Ortsteilen Schmargendorf, Grunewald, Westend, Steglitz, Lichterfelde, Zehlendorf, Dahlem, Nikolassee und Wannsee und für bebaute Ein- und Zweifamilienhäuser in den sehr guten stadträumlichen Wohnlagen der Bezirke Charlottenburg- Wilmersdorf und Steglitz-Zehlendorf zur Verwendung gemäß § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG).

https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1203.pdf.

Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2013): Vergleichsfaktoren für bebaute Ein- und Zweifamilienhausgrundstücke zur Verwendung gemäß § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG). https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1300.pdf.

Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in Berlin (2016): Vergleichsfaktoren für bebaute Ein- und Zweifamilienhaus- und Villen- und Landhausgrundstücke zur Verwendung gemäß § 183 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) https://www.berlin.de/gutachterausschuss/_assets/amarktinformationen/adaten-zur-wertermittlung/05-05-010-1600.pdf.

Haegert, Lutz; Maiterth, Ralf (2002): Zum Ausmaß der steuerlichen Unterbewertung von Grundstücken nach geltendem Recht und bei Anwendung der Reformvorschriften eines Gesetzentwurfs von fünf Bundesländern, in: Steuer und Wirtschaft 2002, S. 248 – 260.

Henger, Ralf; Schaefer, Thilo (2015): Mehr Boden für die Grundsteuer-Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, Köln 2015.

Henger, Ralph; Schaefer, Thilo (2018): Grundsteuerreform: historische Chance für die Bodenbewertung, in: Wirtschaftsdienst 2018, S. 175-178.

Hey, Johanna (2017): Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze vor dem Hintergrund des Entwurfs eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 22.7.2016 und der geplanten Länderautonomie zur Festsetzung eigener Grundsteuermesszahlen, erarbeitet im Auftrag der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland (BID), Köln 2017.

Homburg, Stefan (2018): Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform, in: Wirtschaftsdienst 2018, S. 169-175.

Houben, Henriette (2017): Bewertung für grundsteuerliche Zwecke zwischen Wunsch und Wirklichkeit, in: Steuer und Wirtschaft 2017, S.184-116.

Lancaster, Kelvin J. (1966): A New Approach to Consumer Theory, in: The Journal of Political Economy 1966, S. 132-157.

Lehmbrock, Michael; Coulmas, Diana (2001): Grundsteuerreform im Praxistest, DIFU-Beitrag zur Stadtforschung Nr. 33, Berlin 2001.

Löhr, Dirk (2017): Grundsteuerreform: Ende einer Odyssee? Ergebnisse einer zahllastbezogenen Analyse, in: Wirtschaftsdienst 2017, S.809-816.

Loritz, Karl-Georg (1995): Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes, in: Deutsches Steuerrecht 1995, Beihefter zu Heft 8, S.3-20.

Marx, Franz Jürgen (2016): Grundsteuerreform: Fragwürdiges Bewertungsziel mit administrativ aufwendiger Lösung, in: Der Betrieb 2016, M.5.

Nehls, Daniela; Scheffler, Wolfram (2015): Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells**,** ifst-Schrift Nr. 503, Berlin 2015.

OECD (2012); OECD-Wirtschaftsberichte – Deutschland, Februar 2012, http://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw_01.c.393445.de/wirtschaftsbericht_oecd.pdf.

Richter, Wolfram; Heckmann, Jessica (2011): Die nicht umlagefähige Mietsteuer als Reform für eine Reform der Grundsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 2011, S. 331-340.

Richter, Wolfram (2016): Reform der Grundsteuer: Ein Plädoyer für eine wertorientierte und gleichmäßige Besteuerung von Boden und Gebäuden, ifo Schnelldienst 2016, S. 22-25.

Rid, Max (1994): Neubewertung des Grundvermögens, in: Deutsches Steuerrecht 1994, S. 1-5.

Rosen, Shervin (1974): Hedonic Prices and Implicit Markets: Product Differentiation in Pure Competition, in: The Journal of Political Economy 1974, S. 43-55.

Schulz, Rainer (2003): Valuation of Properties and Economic Models of Real Estate Markets, Dissertation Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin 2003.

Sirmans, G. Stacy u.a. (2005): The Composition of Hedonic Pricing Models, in: Journal of Real Estate Literature 2005, S. 3-46.

Spengel, Christoph (2012): Neuordnung der Grundsteuer - Anforderungen, Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten, in: Steuerberater Woche 2012, S. 31-36.

Spengel, Christoph; Heckemeyer Jost H.; Zinn, Benedikt (2011): Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa, in: Der Betrieb 2011, S. 10-14.

Tipke, Klaus (2003): Die Steuerrechtsordnung, 3. Auflage, Köln 2003.

Wagner, Franz W. (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralitätskonkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: Steuer und Wirtschaft 2005, S. 93-108.

Wissenschaftlicher Beirat (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982.

Wissenschaftlicher Beirat (2011): Reform der Grundsteuer, in: Monatsbericht des BMF Januar 2011, S. 41-48.

Wolf, Michael (1993): Der Weg zu neuen Einheitswerten oder ihren Alternativen, in: Deutsches Steuerrecht 1993, S. 541-549.

Impressum:
Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.
Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),
Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler
Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Martin Jacob, Dirk Kiesewetter, Rolf J. König, Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth, Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann, Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth-Sloane, Corinna Treisch

Kontaktadresse:
Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane, Universität Paderborn,
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,
www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944