

war, legte der Beschuldigte berichtigte Umsatzsteuererklärungen vor.

Außenprüfungen sind selbstverständlich trotz eingeleiteter steuerstrafrechtlicher Ermittlungsverfahren zulässig. Zu beachten sind dabei aber die gesetzlichen Vorschriften, die den Grundsatz des nemo-tenetur kodifizieren:

„Ein Rechtsverstoß liegt allerdings nicht schon darin, dass trotz des bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahrens eine Außenprüfung angeordnet und durchgeführt worden ist. Mit welchen Mitteln und auf welche Weise das Finanzamt seiner Ermittlungspflicht beim Verdacht einer Steuerstraftat (§ 386 Abs. 1 Satz 1 AO) nachkommt, ist eine Frage der Zweckmäßigkeit und der Praktikabilität. Dabei schließen sich die Zuständigkeiten der Außenprüfung (§ 193 AO) und die der Steuerfahndung (§ 208 AO) nicht gegenseitig aus. Der Außenprüfer hat aber die Vorschrift des § 10 BpO zu beachten sowie zu bedenken, dass nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens der Finanzbehörde nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO die im Rahmen des Besteuerungsverfahrens eingeräumten Zwangsmittel (§ 328 AO) nicht mehr zustehen.

Vorliegend hat die Finanzbehörde aber gegen die sich aus § 393 Abs. 1 AO, § 397 Abs. 3 AO und § 10 BpO ergebenden Mitteilungs- und Belehrungspflichten verstoßen.

Nach § 393 Abs. 1 AO ist der Steuerpflichtige, soweit Anlass dazu besteht, darüber zu belehren, dass im Besteuerungsverfahren die Anwendung von Zwangsmitteln gegen ihn unzulässig ist, wenn er dadurch gezwungen wäre, sich selbst wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten; dies gilt jedenfalls dann, wenn gegen ihn wegen einer solchen Tat ein Strafverfahren eingeleitet worden ist. Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ist dem Beschuldigten gemäß § 397 Abs. 3 AO spätestens mitzuteilen, wenn er dazu aufgefordert wird, Tatsachen darzulegen oder Unterlagen vorzulegen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, derer er verdächtig ist. Bei einer Außenprüfung dürfen nach § 10 BpO die Ermitt-

lungen hinsichtlich eines Sachverhalts, auf den sich der Verdacht einer Straftat bezieht, erst fortgesetzt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren, dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann.“¹⁰⁴⁾

Spätestens mit der Aufforderung, im Rahmen der gegen den Beschuldigten angeordneten Umsatzsteuer-sonderprüfung Unterlagen vorzulegen, hätte ihm eröffnet werden müssen, dass gegen ihn der Verdacht besteht, durch Luftrechnungen zu Unrecht Vorsteuererstattungen beantragt zu haben. Der Verstoß gegen Belehrungspflichten über die Aussagefreiheit des Beschuldigten führt im Strafverfahren grundsätzlich zu einem Verwertungsverbot der unmittelbar hierdurch erlangten Informationen.¹⁰⁵⁾

Bevor die Praxis in vergleichbaren Fällen tatsächlich zu einem Verwertungsverbot gelangt, bedarf es allerdings regelmäßig einiger Anstrengungen von Seiten des Beschuldigten und der Verteidigung. Denn in den wenigsten Fällen lassen sich die Voraussetzungen für das Vorliegen des Verwertungsverbots quasi urkundlich belegen, so wie in dem vom BGH entschiedenen Fall. Zumeist ist deshalb aufzuklären, zu welchem Zeitpunkt der Außenprüfer welche Kenntnisse oder Verdachtsmomente hatte sowie wann er welche Dokumente angefordert und welche Fragen gestellt hat. Weiter ist zu prüfen, ob nicht während laufender Prüfung vielleicht schon ein Kontakt zwischen Prüfer und Fahndung stattgefunden hat, der Aufschluss über die beidseits vorliegenden Informationen geben könnte. Dazu sind die Ermittlungsakten ebenso auszuwerten wie die Prüferakten, letztere spätestens dann, wenn die Möglichkeit besteht, in einer steuerstrafrechtlichen Hauptverhandlung den als Zeugen geladenen Außenprüfer zu befragen.

¹⁰⁴⁾ BGH, 5 StR 118/05, 16. 6. 2005, wistra 2005, 381, 382.

¹⁰⁵⁾ St. Rspr. seit BGH, 5 StR 190/91, 27. 2. 1992, BGHSt 38, 214.

Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes bei der steuerlichen Bedarfsbewertung

Michael M ü n c h e h o f e und Ulrich S p r i n g e r,
Sachverständige der Immobilienbewertung, Berlin

I. Grundbesitzwert versus gemeiner Wert

Bei „Bedarf“, wenn die Bewertung von Immobilien bei Erbvorgängen, Schenkungen oder Fällen gemäß § 8 (2) GrEStG notwendig wird, gilt die sogenannte Bedarfsbewertung. Im Wesentlichen werden zwei Wertbegriffe ausgeprägt: Der Grundbesitzwert und der gemeine Wert. Gemäß § 138 Abs. 3 Satz 1 BewG ist der Grundbesitzwert Ergebnis einer typisierenden Wertermittlung. Auf Grundlage gesetzlich festgelegter Verfahrensweisen und Rechengrößen soll eine aufwendige, einzelfallbezogene und dann möglicherweise klageanfällige Wertermittlung des gemeinen Wertes vermieden und die Steuerfestsetzung sachgerecht ver-

einfacht werden. Als gemeiner Wert gilt nach § 9 BewG der Wert, der zum Bewertungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr tatsächlich erzielbar ist und nach § 194 BauGB Verkehrswert (Marktwert) heißt.

Sofern der Grundbesitzwert den gemeinen Wert übersteigt, kann der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert nachweisen. Den Nachweis führt er gemäß R 177 ErbStR grundsätzlich über ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses für Grundstückswerte oder eines Sachverständigen für Immobilienbewertung. Im Einzelfall kann er sich auch auf einen tatsächlichen Kaufpreis für die Immobilie be-

ziehen, wenn der Kauf nicht länger als ein Jahr vom Besteuerungszeitpunkt entfernt liegt. Sofern die wertbeeinflussenden Merkmale sich nicht geändert haben, kann ein Zeitraum von bis zu drei Jahren gelten,¹⁾ ggf. sogar länger, wenn sich die Bedingungen auch weiterhin nicht ändern.

II. Analyse nach Immobilienarten

Aus der Nutzungsart ergeben sich unterschiedliche, den Wert der Immobilien beeinflussende Merkmale. Folgende Nutzungsarten lassen sich unterscheiden:

- Häuser, die der Eigentümer selbst nutzt, wie z.B. Ein- und Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen
- Mietwohnhäuser, Bürohäuser und Gebäude mit Handelsflächen, die der Eigentümer an Dritte vermietet, um eine Rendite zu erzielen
- Spezialimmobilien bzw. „Sonderfälle“ gemäß § 147 BewG, die für einen bestimmten Zweck errichtet werden, über eine eingeschränkte Drittverwendungsmöglichkeit verfügen und für die sich eine übliche Vergleichsmiete nicht ermitteln lässt.

Im Folgenden werden für jede Nutzungsart

- die Maßgaben zur Ermittlung des Grundbesitzwertes gemäß BewG aufgezeigt,
- die wertbeeinflussenden Merkmale dargelegt, die bei der typisierenden Verfahrensweise nicht berücksichtigt werden und dazu führen können, dass der gemeine Wert niedriger als der Grundbesitzwert ist,
- niedrigere gemeine Werte mit tatsächlichen Beispielen belegt.

III. Ein- und Zweifamilienhäuser

1. Ermittlung des Grundbesitzwertes

Im Rahmen der Bedarfsbewertung gilt grundsätzlich das Ertragswertverfahren gemäß § 146 Abs. 2 bis 5 BewG. Danach ist die Jahresmiete, die in den letzten drei Jahren durchschnittlich erzielt worden ist, mit dem 12,5fachen anzusetzen. Da Einfamilienhäuser in der Regel vom Eigentümer selbst genutzt werden und keine Mieteinnahmen vorliegen, sind übliche Vergleichsmieten als Berechnungsgrundlage heranzuziehen. Von dem sich ergebenden Wert sind höchstens 25% Alterswertminderung abzuziehen, für jedes Jahr nach der Bezugfertigkeit 0,5%. Dieser Zwischenwert ist wiederum nach § 146 Abs. 5 BewG um 20% zu erhöhen. Der so errechnete Ertragswert nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ist gemäß § 146 Abs. 6 BewG mit dem Wert des unbebauten Grundstückes gemäß § 145 Abs. 3 BewG zu vergleichen. Danach ist der zutreffende Bodenrichtwert zum 1. 1. 1996 um 20% zu mindern und mit der Fläche des Grundstückes malzunehmen. Ist dieser Wert des unbebauten Grundstückes höher als der Ertragswert gemäß § 146 Abs. 2 bis 5 BewG, gilt dieser „Mindestwert“ als Grundbesitzwert.

2. Wertbeeinflussende Merkmale

a) Grundstücksgröße

Die Bedarfsbewertung wird im Allgemeinen auf den Bodenrichtwert bezogen, ohne dass der Einfluss der Grundstücksgröße auf den Wert näher betrachtet wird. Je größer das Grundstück in bebauten Umgebungen ist, umso höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Mindestwert nach § 146 Abs. 6 BewG sich vom gemeinen Wert unterscheidet.

b) Nutzungsverhältnisse

Einfamilienhäuser können zu einem niedrigen Mietzins vermietet werden. Sind die Häuser langfristig vermietet, kann über das Haus erst verfügt werden, wenn das Vertragsverhältnis endet. Je länger solche Nutzungsverträge noch wirken, umso niedriger ist der gemeine Wert der Immobilie.

c) Wirtschaftslage

In den neuen Bundesländern und in Berlin sind die Grundstückspreise aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung seit 1996 durchschnittlich um ca. 40% gesunken. Auch in Westdeutschland leiden bestimmte Regionen unter dem Wegfall wichtiger Arbeitgeber und Bevölkerungsschwund. In Regionen mit wirtschaftlicher Schwäche ist der gemeine Wert unbebauter Grundstücke stichtagsbezogen häufig deutlich niedriger als der Grundbesitzwert, der über Bodenrichtwerte vom 1. 1. 1996 errechnet wird.

3. Beispiel: Stadtvilla bei sinkenden Bodenpreisen

Eine Stadtvilla in Berlin, Baujahr 1930, sehr gute Wohnlage, verfügt bei einer Grundstücksgröße von 900 m² über 160 m² Wohnfläche. Die nachhaltige Miete beträgt 10 €/m² Wohnfläche. Der Bodenrichtwert zum 1. 1. 1996 beträgt 1200 €/m² und 720 €/m² zum 1. 1. 2006. Besteuerungszeitpunkt ist der 1. 1. 2006. Gemäß § 146 Abs. 2 bis 5 BewG ergibt sich für das bebaute Grundstück ein Wert von 216000 €. Als Grundbesitzwert gilt gemäß § 146 Abs. 6 BewG der Wert des unbebauten Grundstückes mit 864000 € – „der Mindestwert“.

Liegt der gemeine Wert des unbebauten oder des bebauten Grundstückes niedriger als dieser Mindestwert, jedoch höher als der Ertragswert gemäß § 146 Abs. 2 bis Abs. 5 BewG, ist gemäß der „Doppelten Öffnungsklausel“ nach H 176 ErbStH der niedrigere gemeine Wert anzusetzen. Im Beispielfall liegt der gemeine Wert des unbebauten Grundstückes mit 648000 € niedriger als der Grundbesitzwert. Der gemeine Wert des bebauten Grundstückes beträgt 1,0 Mio. €, was jedoch nach der doppelten Öffnungsklausel nicht bedingt, dass der gemeine Wert des unbebauten Grundstückes in Höhe von 648000 € nicht angesetzt werden kann.

1) BFH v. 2. 7. 2004, II R 55/01, BStBl II 2005, 703.

Rechenweg nach §§ 145, 146 BewG	in €
Grundbesitzwert:	
160 (m ²) x 10,00 (€/m ²) x 12 (Monate)	
Ø Jahresmiete der letzten drei Jahre = 19.200	
19.200 x 12,5 =	240.000
- 240.000 x 0,25 (Alter des Hauses: 76 Jahre)	- 60.000
= Zwischenwert	180.000
+ 20%, da Einfamilienhaus	+ 36.000
= Ertragswert des bebauten Grundstücks gem. § 146 Abs. 2 bis 5 BewG	216.000
900 (m ²) x 960 (1200 €/m ² zum 1. 1. 1996 x 0,8)	
Wert des unbebauten Grundstücks gem. § 146 Abs. 6 BewG („Mindestwert“) =	864.000
Gemeiner Wert:	
Verkehrswert des bebauten Grundstücks gem. § 146 Abs. 7 BewG =	1.000.000
900 (m ²) x 720 (€/m ² zum 1. 1. 2006)	
Verkehrswert des unbebauten Grundstücks gem. § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG =	648.000

Im Beispielsfall führt die „Doppelte Öffnungsklausel“ dazu, dass die Stadtvilla steuerlich erheblich unter ihrem tatsächlichen Wert in Höhe von 1,0 Mio. € bemessen wird. Der Unterschied würde sich verringern, wenn zur Ermittlung des Grundbesitzwerts das unbebaute Grundstück nicht mehr auf Grundlage von Wertverhältnissen zum 1. 1. 1996 bewertet wird, sondern zeitnahe Werte gelten.

IV. Mietwohnhäuser, Bürohäuser, Gebäude mit Handelsflächen

1. Ermittlung des Grundbesitzwertes

Die Berechnung des Grundbesitzwertes erfolgt wie bei Einfamilienhäusern. Der Zuschlag gemäß § 146 Abs. 5 BewG in Höhe von 20% erfolgt jedoch nicht.

2. Wertbeeinflussende Merkmale

a) Leerstand

Bei der Ermittlung der Durchschnittsmiete der letzten drei Jahre ist der vorübergehende vom dauernden Leerstand zu unterscheiden. Mietflächen mit dauerndem Leerstand bilden keinen Wert ab. Wird bei der Bedarfsbewertung die ortsübliche Miete auch für Nutzflächen angenommen, die dauernd leer stehen, ist der gemeine Wert niedriger als der Grundbesitzwert.

b) Instandhaltungsstau

Außerordentliche Instandsetzungsaufwendungen zur Sicherung von üblichen Mieteinnahmen werden bei der Bedarfsbewertung nicht berücksichtigt. Leidet eine Immobilie unter Instandhaltungsstau, ergeben sich niedrigere gemeine Werte.

c) fehlende Mietpreisdifferenzierung

Des Weiteren gelten bei Handelsflächen, z.B. in einem Geschäftshaus mit fünf Etagen für Bekleidung, für das Erdgeschoss aufgrund der größeren Kundenfrequenz höhere Mieten als in den Obergeschossen. Wird bei der Bedarfsbewertung die übliche Erdgeschoss-Miete von 80 €/m² auch für die Flächen in den Obergeschossen angesetzt, für die sich marktseitig nur 20 €/m² erzielen lassen, fällt der Grundbesitzwert höher als der gemeine Wert aus.

d) auslaufende Mietverträge

Schließlich können hochpreisige Mietverträge von Ankermietern auslaufen, was zu niedrigeren Mieteinnahmen und gemeinen Werten führen kann.

3. Beispiel: Bürohaus, auslaufender Mietvertrag

Die durchschnittliche Miete aus den laufenden Mietverträgen für ein Bürohaus in Berlin beträgt 16 €/m². Ein Grundbesitzwert von 17,28 Mio. € wird festgelegt.

Rechenweg nach §§ 145, 146 BewG	in €
8.000 (m ²) x 16,00 (€/m ²) x 12 (Monate)	
Ø Jahresmiete der letzten drei Jahre = 1.536.000	
1.536.000 x 12,5 =	19.200.000
- 19.200.000 x 0,1 (Alter des Hauses: 20 Jahre)	- 1.920.000
= Grundbesitzwert	17.280.000

Die Immobilie wird jedoch aufgrund des Angebotsüberhangs an Büroflächen künftig mit 10 €/m² vermietet werden. Die Mietverträge laufen aus und werden zum niedrigeren Wert von 10 €/m² festgesetzt. Ein gemeiner Wert von 13,44 Mio. €/m² ergibt sich.

Rechenweg nach § 15 - 20 WertV, vereinfacht	in €
8.000 (m ²) x 10,00 (€/m ²) x 12 (Monate)	
Roherttrag p.a. =	960.000
minus 30 % Bewirtschaftungskosten =	- 288.000
ergibt Reinertrag p.a. =	672.000
100 (Jahre) : 5 (Zinssatz 5 %) = Multiplikator 20,00	
gemeiner Wert (Verkehrswert) 20 x 672.000 =	13.440.000

4. Beispiel: Mietwohnhäuser mit Instandhaltungsstau

Die Bundeswehr hat ihren Kasernenstandort in der Stadt A aufgegeben. Zudem hat das Unternehmen B

seine Produktion ins Ausland verlegt. In der Folge verließen 12.000 Personen die Stadt, die heute noch 50.000 Einwohner zählt. Der Steuerpflichtige erbt fünf Mietwohnhäuser, die auf einem Grundstück stehen.

Kenngrößen zum Bewertungsstichtag 1. 1. 2006	
Größe des Grundstücks:	6.500 m ²
Anzahl der Wohnungen:	100
Ø Größe der Wohnungen:	68 m ²
Ø Nettokalt-Miete:	4,00 €/m ²
Alter der Häuser:	50 Jahre
Restnutzungsdauer der Häuser:	20 Jahre
Leerstand:	20 Wohnungen
Bodenrichtwert zum 1. 1. 2006:	320 €/m ²
Bodenrichtwert zum 1. 1. 1996:	500 €/m ²

Der Steuerpflichtige legt dar, dass leer stehende Wohnungen ohne Sanierung nicht mehr vermietbar sind. Das Finanzamt stellt auf die durchschnittlichen Ist-Mieterträge der letzten drei Jahre ab und errechnet gemäß § 146 Abs. 2 bis 5 BewG einen Wert von 2,4 Mio. €. Der Mindestwert liegt bei 2,6 Mio. €, der gemeine Wert gemäß § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG bei 2,08 Mio. €. Für die Besteuerung gilt zunächst der Wert von 2,4 Mio. €, da der gemeine Wert des unbebauten Grundstücks (2,08 Mio. €) niedriger als der Ertragswert nach § 146 Abs. 2 bis 5 BewG (2,4 Mio. €) ist und daher gemäß R 176 Abs. 3 ErbStR nicht berücksichtigt werden kann.

Rechenweg nach §§ 145, 146 BewG	in €
Grundbesitzwert:	
68 (m ²) x 4,00 (€/m ²) x (80 Wohnungen) x 12 (Monate)	
Ø Jahresmiete der letzten drei Jahre = 261.120	
261.120 x 12,5 =	3.264.000
- 3.264.000 x 0,25	- 816.000
(Alter der Häuser: 50 Jahre)	
= Ertragswert des bebauten Grundstücks gem. § 146 Abs. 2 bis 5 BewG	<u>2.448.000</u>
6.500 (m ²) x 400 (500 €/m ² zum 1. 1. 1996 x 0,8)	
Wert des unbebauten Grundstücks gem. § 146 Abs. 6 BewG („Mindestwert“) =	2.600.000
Gemeiner Wert:	
6.500 (m ²) x 320 (€/m ² zum 1. 1. 2006)	
Verkehrswert des unbebauten Grundstücks gem. § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG =	2.080.000

Der gemeine Wert des bebauten Grundstücks bzw. der fünf Mietwohnhäuser liegt nach den Grundsätzen der

Wertermittlungsverordnung (WertV) jedoch bei 1,4 Mio. €. Gemäß § 146 Abs. 7 BewG gilt dieser als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung.

Rechenweg nach § 15 – 20 WertV, vereinfacht	in €
68 (m ²) x 4,80 (€/m ²) x 100 (Wohnungen) x 12 (Monate)	
Rohertrag p.a. =	391.680
minus 30% Bewirtschaftungskosten =	- 117.504
ergibt Reinertrag p.a. =	274.176
minus Bodenwertverzinsung	
6.500 m ² x 320 €/m ² x 0,06 (Liegenschaftszinssatz) =	- 124.800
Reinertragsanteil der baulichen Anlage =	149.376
Restnutzungsdauer 20 Jahre, Liegenschaftszinssatz 6% = Multiplikator 11,47	
Ertragswert der baulichen Anlage	1.713.343
149.376 x 11,47 =	
+ Bodenwert 6.500 (m²) x 320 (€/m²) =	+ 2.080.000
Ertragswert gemäß WertV =	<u>3.793.343</u>
<i>minus außerordentliche Instandhaltungsaufwendungen:</i>	
20.000 €/Wohnung für Sanierung WC, Bad, Küche, Fußboden	
100 (Wohnungen) x 20.000 =	
minus 200.000 € Sanierung Fassade und Außenanlagen =	- 200.000
<i>minus Kosten des Leerstandes:</i>	
68 (m ²) x 5,80 (4,80 €/m ² Miete und 1,00 €/m ² nicht umlegbare Betriebskosten) x 20 (Wohnungen) x 24 (Monate Leerstand bis zur Vollvermietung) =	- 189.312
Gemeiner Wert (Verkehrswert) aus angepasstem Ertragswert gemäß WertV =	<u>1.404.030</u>

Im Beispielfall verursachen hohe Kosten für die Sanierung des Gebäudes den Unterschied von 1,0 Mio. € zwischen dem Grundbesitzwert (2,4 Mio. €) und dem gemeinen Wert (1,4 Mio. €). Außerordentliche Instandsetzungsaufwendungen zur Sicherung der nachhaltig erzielbaren Miete müssen im Gegensatz zu

den Regelungen gemäß §§ 145 – 150 BewG nach § 19 WertV berücksichtigt werden. Nach Durchführung der Maßnahmen kann im Beispielfall auch die übliche Miete in Höhe von 4,80 €/m² erreicht werden. Im Ist-Zustand liegt die durchschnittliche Miete für 80 vermietbare Wohnungen bei 4,00 €/m².

V. Spezialimmobilien

1. Ermittlung des Grundbesitzwerts

Bei Spezialimmobilien bzw. „Sonderfällen“ (§ 147 BewG) lassen sich keine üblichen Vergleichsmieten feststellen. Daher ist das Ertragswertverfahren gemäß

§ 146 Abs. 2 bis 5 BewG nicht maßgeblich. Nach § 147 BewG errechnet sich der Grundbesitzwert bei Sonderfällen aus dem Wert des Grund und Bodens bzw. den Wert des unbebauten Grundstückes und dem Wert der Gebäude. Der Wert des Grund und Bodens richtet sich nach den Wertverhältnissen zum 1. 1. 1996, wobei nach § 147 Abs. 2 BewG ein Abschlag von 30% auf den anzusetzenden Bodenrichtwert vorgenommen wird. Als Wert der Gebäude gilt ihr ertragssteuerlicher Wert, der sich bei bilanzierenden Personen aus der Steuerbilanz ergibt. Daraus ergibt sich die gängige Begriffsprägung „Bilanzwertverfahren“ für die Bewertung gemäß § 147 BewG.

2. Wertbeeinflussende Merkmale

a) Nutzungsänderung

Spezialimmobilien, wie z.B. Flughäfen, Umspannwerke, Hallenbäder oder Fisch-Kühlhäuser, werden für einen bestimmten Zweck errichtet. Fällt dieser Nutzungszweck weg, können sie häufig keiner anderen Nutzung zugeführt werden. Daraus folgen hohe Umbaukosten oder der Rückbau der Anlagen. Der gemeine Wert des Grundstücks ergibt sich dann unter Abzug der Abrisskosten aus dem Wert des unbebauten Grundstücks.

b) Betriebsteil-Stillegung

Eine besondere Art der Nutzungsänderung ist die Betriebsteil-Stillegung, z.B. im Rahmen von Unternehmensverschmelzungen. Ein Grundstück, das mit speziellen Produktionsgebäuden bebaut ist, soll durch das Zusammengehen von zwei Unternehmen stillgelegt werden. Nicht mehr betriebsnotwendige Immobilien des Umlaufvermögens unterliegen in der Steuerbilanz zum Abschlussstichtag einer Werthaltigkeitsprüfung. Ist der Teilwert niedriger als der bilanzierte Wert, so muss abgeschrieben werden. Wird eine Abschreibung mit der Maßgabe vermieden, dass die Stilllegung als unsicher oder vorübergehend gilt und die Immobilie im Anlagevermögen verbleibt, werden die bestehenden Ansätze zu Anschaffungskosten fortgeschrieben. Entsprechend der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen kann der Grundbesitzwert unterschiedlich hoch ausfallen.

3. Beispiel: Brauerei, Betriebsteil-Stillegung

Zwei Brauereien verschmelzen. Die Brauerei A kauft B auf und muss für die übernommenen Immobilien Grunderwerbsteuer zahlen. Der Bilanzwert der Immobilien wird zu Anschaffungskosten fortgeschrieben. Folgender Grundbesitzwert ergibt sich:

Rechenweg nach § 147 BewG	in €
Buchwert Gebäude Steuerbilanz Brauerei B =	8.000.000
Wert des unbebauten Grundstücks: 20.000 (m ²) x 70 (€/m ²) = 1.400.000	
1.400.000 x 0,7 (vgl. § 147 Abs. 2 BewG) =	980.000
Grundbesitzwert =	8.980.000

Im anderen Fall beschließt die Brauerei A, die Betriebsteile von B dauerhaft stillzulegen. Die davon betroffenen Immobilien (Brauereigebäude, Abfüllanlage, Lagerhalle) eignen sich nur sehr eingeschränkt für eine Nutzung durch Dritte. Der gemeine Wert der Gebäude liegt nach Aufgabe der Nutzung gemäß Verkehrswertgutachten eines Sachverständigen bei 1,0 Mio. €. Dieser Wertansatz wird als zutreffender Teilwert angenommen. In der Steuerbilanz werden zum Jahresabschluss die Gebäude auf 1,0 Mio. € abgeschrieben. Abschlussstichtag und Verschmelzungszeitpunkt fallen zusammen. Der Grundbesitzwert beträgt dann unter Berücksichtigung des Bodenwertes 1,98 Mio. €.

Rechenweg nach § 147 BewG	in €
Buchwert Gebäude Steuerbilanz Brauerei B =	1.000.000
Wert des unbebauten Grundstücks: 20.000 (m ²) x 70 (€/m ²) = 1.400.000	
1.400.000 x 0,7 (vgl. § 147 Abs. 2 BewG) =	980.000
Grundbesitzwert =	1.980.000

VI. Ausblick

Im Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2007 ist festgehalten, dass ab dem 1. 1. 2007 die tatsächlichen Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt gelten. Aufgrund dieser Regelung wird der gemeine Wert des unbebauten Bodens künftig nur noch im Ausnahmefall niedriger als der Grundbesitzwert liegen. Andere Regelungen, wie z.B. die Bewertung des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstückes zu 20% des über § 146 BewG ermittelten Ertragswertes des Grundstückes, kann bei noch lang laufenden Erbbaurechten und einem niedrigen Erbbauzins zu einer steuerlichen Überbewertung des Erbbaugrundstückes führen. Bei Erbbaugrundstücken, die unter § 147 BewG fallen, erscheint die Überbewertung bei langer Restlaufzeit des Erbbaurechtes unvermeidlich, weil der Bodenwert unabhängig von der Restlaufzeit ermittelt werden soll. Auch rückt der mögliche Wegfall von Freibeträgen beim Betriebsvermögen die Zuordnung und Bewertung von betrieblich genutzten Immobilien in ein neues Licht. Grundsätzlich gilt: Abweichungen des gemeinen Wertes zum Grundbesitzwert sind einzelfallbezogen zu ermitteln.