

Bundesverfassungsgericht
Erster Senat
- Der Vorsitzende -
1 BvL 11/14 // 1 BvL 12/14 // 1 BvL 1/15
Postfach 1771
76006 Karlsruhe

Kürzel
NP/Me - S 08/15

Telefon
+49 30 27876-540

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
mein@dstv.de

Datum
14.08.2015

**Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs zur Einheitsbewertung von Grundvermögen
Aktenzeichen: 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14 sowie 1 BvL 1/15**

Sehr geehrter Herr Professor Dr. Kirchhof,

für die Gelegenheit, zu den vorgenannten Verfahren Stellung nehmen zu dürfen, möchten wir uns bedanken. Diese Möglichkeit nehmen wir hiermit gerne wahr und teilen Ihnen im Weiteren unsere Anregungen mit.

Aus Sicht des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. (DStV) ist den Vorlagebeschlüssen des Bundesfinanzhofes (BFH) mit den Aktenzeichen 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14 sowie 1 BvL 1/15 zuzustimmen. Die geltenden Regelungen über die Einheitsbewertung von Grundvermögen erachtet der DStV, wie bereits in seiner Stellungnahme S 11/14 zu den Verfahren mit den Aktenzeichen 1 BvR 639/11 sowie 1 BvR 889/12 ausgeführt, als verfassungswidrig. Der zur Verfassungswidrigkeit führende Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) dürfte, wie der BFH in seinen Beschlüssen eindrucksvoll darlegt, in der seit Jahrzehnten unterbliebenen gesetzlichen Anordnung weiterer Hauptfeststellungszeitpunkte sowie den sich daraus ergebenden Wertverzerrungen begründet sein.

Ergänzend zu den folgenden Überlegungen zu ausgewählten Aspekten der Vorlagebeschlüsse des BFH bittet der DStV um die Berücksichtigung seiner Anregungen in der **anliegenden Stellungnahme S 11/14**.

I. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab

Neben den allgemeinen sowie den speziell für das Steuerrecht vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entwickelten Vorgaben für die Verletzung des Gleichheitssatzes hebt der BFH als Anknüpfungspunkte für einen Verfassungsverstoß durch die geltenden Regelungen der Einheitsbewertung maßgeblich den Belastungserfolg sowie das rechtssystematische Zusammenspiel der Regelungen hervor. Der DStV stimmt dem vom BFH insoweit für mehrstufige Festsetzungsverfahren besonders herausgearbeiteten Prüfungsmaßstab zu. Er erachtet auf dessen Basis nicht nur die unterbliebenen gesetzlichen Fortschreibungen der Hauptfeststellungszeitpunkte, wie sie durch Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 v. 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970 (vgl.: BStBl I 1970, S. 911) angeordnet wurden, sondern die Vorschriften über die Einheitsbewertung insgesamt aufgrund des Festsetzungssystems als verfassungswidrig.

Nach dem BFH verwirkliche sich unter Verweis auf die Rechtsprechung des BVerfG die verfassungsrechtlich gebotene Gleichmäßigkeit der Besteuerung in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuersätze beim einzelnen Steuerpflichtigen bewirkt (vgl.: BFH-Vorlagebeschluss v. 22.10.2014, Az.: 1 BvL 11/14, Rz.: 50). In Fällen wie der Einheitsbewertung, in denen in einem zwei- oder mehrstufigen Verfahren zunächst die Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden und in einem weiteren Schritt diese Feststellungen in die eigentliche Steuerfestsetzung eingehen, komme dem Zusammenspiel zwischen dem Einzelsteuergesetz, welches den Belastungserfolg unmittelbar bewirkt, und den Bewertungsvorschriften maßgebliche Bedeutung zu (vgl.: BFH-Vorlagebeschluss, a.a.O.).

Die massiven Wertverzerrungen sind zwar, wie auch vom BFH herausgearbeitet, rechtlich unmittelbar in den unterbliebenen Fortschreibungen der Hauptfeststellungszeitpunkte begründet. Nach § 21 Abs. 1 BewG sollen die Einheitswerte des Grundbesitzes in Zeitabständen von sechs Jahren allgemein festgestellt werden. Gem. Art. 2 Abs. 1 BewÄndG 1965 vom 13.08.1965 (vgl.: BStBl I 1965, S. 375) wurden für den Grundbesitz Hauptfeststellungen auf den 01.01.1964 durchgeführt. Abweichend von dem Grundsatz des sechsjährigen Zeitabstands wurde die nächste Hauptfeststellung dann aber durch Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 v. 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970 (vgl.: BStBl I 1970, S. 911) auf unbestimmte Zeit verschoben.

Wie in der DStV-Stellungnahme S 11/14 aufgezeigt, zieht sich die Rückbeziehung auf den 01.01.1964 jedoch insgesamt durch die einzelnen Feststellungsarten sowie Bewertungsverfahren, so dass sich eine dadurch bedingte Verfassungswidrigkeit auf die Vorschriften der Einheitsbewertung insgesamt auswirken dürfte. Im Rahmen der Ermittlung der Einheitswerte ergibt sich dieser Rückbezug auf Basis der folgenden Vorschriften bzw. Praxis:

- § 21 Abs. 2 S. 1 BewG – Zeitpunkt für Wertverhältnisse bei der Hauptfeststellung,
- § 27 BewG – Zeitpunkt für die Wertverhältnisse bei Fortschreibungen (§ 22 BewG) sowie Nachfeststellungen (§ 23 BewG),
- § 79 Abs. 5 BewG – Festlegung der Wertverhältnisse für Höhe der Miete bei der Bewertung von bebauten Grundstücken im Wege des Ertragswertverfahrens,
- § 85 Abs. 1 S. 1, 2 BewG - Festlegung der Wertverhältnisse bei der Bewertung von bebauten Grundstücken im Wege des Sachwertverfahrens,
- Festlegung der Wertverhältnisse für die Bewertung von unbebauten Grundstücken im Wege der Zugrundelegung u.a. von auf Basis von Veräußerungsanzeigen sowie Kaufverträgen in zeitlicher Nähe zum 01.01.1964 angelegten Kaufpreissammlungen, den daraus erstellten Bodenpreiskarten und den aus diesen abgeleiteten Richtwertkarten (vgl.: Horschitz/Groß/Schur, Bewertungsrecht, ErbSt, GrSt, 17. Auflage, Rz. 4182 ff.).

Im Rahmen der nächsten Stufen des Besteuerungsverfahrens verwirklicht sich dann die Verletzung des Gleichheitssatzes durch die Zugrundelegung der vorgenannten Verwerfungen als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grundsteuer und damit im Belastungserfolg (gem. §§ 13 ff., 25 ff. Grundsteuergesetz).

II. Künftige Neuregelung

Der BFH scheint in seinen Vorlagebeschlüssen die steuerpolitische Brisanz sowie die seit Jahrzehnten geführten Erörterungen zur Reform des Bewertungsrechts für Zwecke der Grundsteuer aufgreifen und einen Hinweis für die Zukunft geben zu wollen. Er weist darauf hin, dass anders als bei der Erbschaftsteuer, bei der zur gleichmäßigen Erfassung der unterschiedlichen Vermögensarten eine durchgehend am gemeinen Wert orientierte Bewertung zwingend erforderlich ist, dieses Bewertungsziel bei der Grundsteuer nicht von vornherein vorgegeben ist (vgl.: BFH-Vorlagebeschluss v. 22.10.2014, Az.: 1 BvL 11/14, Rz.: 52). Angesichts der zu erwartenden Reform sowie der Ausführung des BFH wären grundlegende

Aussagen des BVerfG zur verfassungsrechtlich gebotenen Ausgestaltung der neuen Regelungen wünschenswert.

Für ergänzende Konsultationen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Bundesverfassungsgericht
Erster Senat
- Der Vorsitzende -
1 BvR 639/11 // 1 BvR 889/12
Postfach 1771
76006 Karlsruhe

Kürzel
EI - S 11/14

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
elster@dstv.de

Datum
29.08.2014

**Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung von Grundvermögen
Verfassungsbeschwerden: 1 BvR 639/11 sowie 1 BvR 889/12**

Sehr geehrter Herr Professor Dr. Kirchhof,

für die Gelegenheit, zu den Verfassungsbeschwerden mit den Aktenzeichen (Az.) 1 BvR 639/11 sowie 1 BvR 889/12 sowie zu den Ausführungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Verfassungsmäßigkeit des Rechts der Einheitsbewertung von Grundvermögen in den Urteilen vom 30.06.2010 mit den Az. II R 60/08 sowie II R 12/09 Stellung nehmen zu dürfen, möchten wir uns bedanken. Diese Möglichkeit nehmen wir hiermit gerne wahr und teilen Ihnen im Weiteren unsere Anregungen mit.

I. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz durch die Differenzierung nach Ertrags- und Sachwertverfahren

Der Beschwerdeführer zu 1 (Verfassungsbeschwerde mit dem Az.: 1 BvR 639/11) führt aus, dass in der erheblichen Diskrepanz der Bewertungsergebnisse zwischen den Grundbesitzarten (sog. „Binnenungleichheit“) ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG liegt. Diesen sieht er in der Festlegung der unterschiedlichen Bewertungsverfahren gem. § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG begründet. Ein rechtfertigender Grund für die gesetzliche Differenzierung lasse sich nicht finden. Dadurch sei die äußerste Grenze der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit überschritten.

Entgegen der Auffassung des BFH u.a. in seinen Urteilen vom 30.06.2010 hält der Beschwerdeführer zu 1 die Rechtsfrage, ob die unterschiedliche Bewertung von Einfamilienhäusern nach § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG verfassungsgemäß ist, aufgrund des

BVerfG-Beschlusses zur Erbschaftsteuer vom 07.11.2006 (Az.: 1 BvL 10/02) erneut für klärungsbedürftig. Das BVerfG erachte in diesem Beschluss die Verfolgung von außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen und damit eine Differenzierung auf der Bewertungsebene vom Ansatz her als ungeeignet, da andernfalls strukturelle Brüche bzw. Wertungswidersprüche entstünden. Um einen steuersystematischen Bruch zu vermeiden, dürfte auch für die Bewertung im Rahmen der Grundsteuer nichts anderes gelten.

1. Allgemeiner Maßstab zur Beurteilung eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG

Die aufgeworfenen Fragen müssen auf Basis der folgenden, vom BVerfG entwickelten Grundsätze zum Maßstab für einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz bei der Vermögensbewertung beurteilt werden.

Wie in den vorgenannten Urteilen des BFH vom 30.10.2010 (vgl.: a.a.O.) ausgeführt, steht dem Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts ein weitreichender Entscheidungsspielraum zur Verfügung. Dieser wird vor allem durch die eng miteinander verknüpften Leitlinien der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit begrenzt. Knüpft die Besteuerung an die Werte von Wirtschaftsgütern an, müssen Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden (vgl.: BVerfG-Beschlüsse v. 07.11.2006, Az.: 1 BvL 10/02, Rz. 103; v. 22.06.1995, Az.: 2 BvL 37/91, Rz. 47; v. 22.09.1995, Az.: 2 BvR 552/91, Rz. 21). Darüber hinaus müssen in der Vergangenheit festgestellte Werte entwicklungsbegleitend fortgeschrieben werden (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 22.09.1995, Az.: 2 BvR 552/91, Rz. 21). Haben sich die steuererheblichen Werte für bestimmte Gruppen wirtschaftlicher Einheiten deutlich auseinanderentwickelt, darf das der Gesetzgeber nicht auf sich beruhen lassen (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 22.09.1995, Az.: 2 BvR 552/91, Rz. 21). Dabei muss der Gesetzgeber auch Wertverschiebungen zwischen den einzelnen Vermögensarten und innerhalb des Grundvermögens beachten (vgl.: BVerfG-Beschlüsse v. 22.09.1995, Az.: 2 BvR 552/91, Rz. 21; v. 11.10.1983, Az.: 1 BvL 73/78, Rz. 40).

Die monierten erheblichen Wertverzerrungen zwischen den Grundbesitzarten dürften zwar auf Basis der vorgenannten Grundsätze verfassungsrechtlich kritisch sein. Die Ausführungen des Beschwerdeführers zu 1 zu einer etwaigen Verfassungswidrigkeit des § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG verkennen jedoch zum einen das Ziel des Gesetzgebers, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerade durch die Festlegung der Zweigleisigkeit der Bewertungsmethoden zu gewährleisten. Zum anderen dürften die Folgen der Grundsätze des BVerfG-Beschlusses zur Erbschaftsteuer vom 07.11.2006 für die Verfassungsmäßigkeit des § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG nicht zutreffend erfasst worden sein. Schließlich hätten unter

systematischen Gesichtspunkten die jeweiligen Ausgestaltungen der Verfahren selbst (§§ 78 – 90 BewG) und dabei insbesondere die jeweilige gesetzliche Anknüpfung an den Hauptfeststellungszeitpunkt sowie dessen Fixierung durch Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 v. 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970 (vgl.: BStBl I 1970, S. 911) angegriffen werden müssen.

2. Sachliche Rechtfertigung für die Differenzierung

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur grundlegenden Änderung der Einheitsbewertung des Grundbesitzes im Jahre 1963 strebte der Gesetzgeber zunächst ein einheitliches Verfahren als Bewertungsmethode an. Dennoch hielt der Gesetzgeber die Zweigleisigkeit der Bewertungsmethoden für unvermeidbar, da anders die Gleichmäßigkeit des Bewertungsniveaus nicht hätte gewahrt werden können (vgl.: BT-Drs. IV/1488, S. 30). Ziel der unterschiedlichen Bewertungsmethoden war es, gleichmäßige, den Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage für eine gerechte Besteuerung zu ermitteln (vgl.: BT-Drs. IV/1488, S. 31). Dabei mussten die charakteristischen Merkmale, die den Wert eines Grundstücks bestimmen und die bei den einzelnen Grundstücksarten unterschiedlich sind, berücksichtigt werden (vgl.: BT-Drs. IV/1488, S. 31).

Verfassungsrechtlich nachvollziehbar führt der Gesetzgeber konkretisierend aus, dass sich der Wert der Grundstücke mit regelmäßigem Ertrag, wie beispielsweise der der Mietwohngrundstücke, in erster Linie nach dem Reinertrag richte (vgl.: BT-Drs. IV/1488, S. 31). Dagegen trete bei Fabrikgrundstücken und bei anderen Geschäftsgrundstücken besonderer Art sowie bei den „sonstigen“ bebauten Grundstücken ein gesonderter Grundstücksertrag entweder gar nicht oder nur unvollkommen oder undeutlich in Erscheinung. Bei diesen Grundstücksgruppen sei in erster Linie ein nach den Herstellungskosten errechneter Sachwert wertbestimmend. Bei den aufwendigen, nach persönlichem Geschmack und sonstigen individuellen Gesichtspunkten errichteten Ein- und Zweifamilienhäusern sei die Ertragslage meist ungünstig und könne deshalb nicht als Grundlage für die Wertbemessung dienen. Das Sachwertverfahren solle somit nur dort ausnahmsweise zur Anwendung kommen, wo die Bewertungselemente in dem Sachwert verankert sind.

Mit der einheitlichen Anwendung eines nur für eine bestimmte Grundstücksgruppe zutreffenden Verfahrens auch auf eine andere Gruppe, deren Grundstückswerte nach anderen Gesichtspunkten gebildet werden, würden hingegen wesensfremde oder sogar unrichtige Bewertungselemente den Wert bestimmen (vgl.: BT-Drs. IV/1488, S. 31). Ein solches Vorgehen würde die Gleichmäßigkeit der Bewertung eher in Frage stellen.

Unter Zugrundelegung der gesetzgeberischen Entscheidung hat das BVerfG im Urteil vom 10.02.1987 unmissverständlich und zutreffend entschieden, dass gegen die unterschiedlichen Bewertungsmethoden gem. § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (vgl.: Az.: 1 BvL 18/81, Rz. 59; daran angelehnt auch: BVerfG-Beschluss v. 14.12.1993, Az.: 1 BvL 25/88, Rz. 37). Das Gericht führte zugunsten unterschiedlicher Bewertungsmethoden aus, dass Art. 3 Abs. 1 GG kein absolutes Belastungsgleichmaß im Bereich der bewertungsabhängigen Steuern fordert (vgl.: Az.: 1 BvL 18/81, Rz. 60). Die besondere Gestaltung oder Ausstattung als maßgebliche Kriterien würden unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit die Festsetzung höherer Einheitswerte auf Basis des Sachwertverfahrens mit den entsprechenden steuerlichen Folgen im Verhältnis zu den in üblicher Weise erbauten Häusern rechtfertigen (vgl.: Az.: 1 BvL 18/81, Rz. 60).

Die vom Beschwerdeführer zu 1 hergestellte Parallele zum BVerfG-Beschluss zur Erbschaftsteuer aus 2006 erscheint daher bereits insoweit verfehlt, als der Gesetzgeber mit der Differenzierung in § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG auf der Bewertungsebene gerade keine Lenkungsziele verfolgte. Die vom Beschwerdeführer zu 1 kritisierte sog. „Binnenungleichheit“ war vom Gesetzgeber hingegen gerade beabsichtigt, um den Unterschieden, die den jeweiligen Objekten innewohnen, aus Gründen der Verfahrensvereinfachung typisierend gerecht zu werden. Dass dabei unterschiedliche steuerliche Folgen eintreten, hat das BVerfG zu Recht im vorgenannten Beschluss nicht als Grund für die Verfassungswidrigkeit erachtet.

3. Folgen des BVerfG-Beschlusses vom 07.11.2006 für die Differenzierung nach § 76 BewG

Die vom Gesetzgeber getroffene, grundsätzliche Festlegung verschiedener Bewertungsmethoden gem. § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG erscheint auch nach dem BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006 (vgl.: Az.: 1 BvL 10/02) weiterhin verfassungsgemäß. Der Beschwerdeführer zu 1 lässt bei seinen Abwägungen die vom BVerfG folgenden, grundlegend getroffenen Entscheidungen zum weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unberücksichtigt und erfasst zudem die strukturelle Herangehensweise im Rahmen der dortigen rechtlichen Würdigung nicht hinreichend.

Die Zweigleisigkeit der Bewertungsmethoden inklusive der bestehenden Typisierungen erscheint weiterhin gerechtfertigt, da das BVerfG in dem Beschluss grundlegend feststellt, dass der Gesetzgeber in der Wahl der Wertermittlungsmethode, derer er sich zur Bestimmung des gemeinen Werts von Vermögensgegenständen bedient, frei ist (BVerfG, a.a.O., Rz. 109). Inwieweit die praktische Umsetzung einer gleichheitsgerechten, am Verkehrswert orientierten

Bewertung auch bei Zugrundelegung verschiedener Wertermittlungsmethoden für einzelne Gruppen von Vermögensgegenständen möglich ist, sei zunächst keine verfassungsrechtliche Frage, sondern ein im Gesetzgebungsverfahren zu lösendes steuertechnisches Problem. Es sei insoweit nicht Sache des BVerfG, nachzuprüfen, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat. Darüber hinaus könne der Gesetzgeber die Wertermittlungsregelungen unter Berücksichtigung der Erfordernisse eines praktikablen Steuererhebungsverfahrens sowie der gesetzessystematisch notwendigen Typisierungen und Pauschalierungen ausgestalten (BVerfG, a.a.O., Rz. 110).

Zudem hat das BVerfG in seinem Beschluss für die Bestimmung des gemeinen Werts des Grundvermögens seinen Ausspruch zur absoluten Belastungsgleichheit aus 1987 in einer Weise konkretisiert, die deutlich für das Konzept der Zweigleisigkeit der Bewertungsmethoden spricht. Danach gebe es für das Grundvermögen keinen absoluten, sicher realisierbaren Marktwert, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte bilden ließen (BVerfG-Beschluss, a.a.O., Rz. 136). Soweit der Gesetzgeber mit der jeweiligen Bewertungsmethode bezweckt, sich dem Marktniveau unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Objekts zu nähern, dürften insofern gegen die Dualität der Ermittlungsmethoden keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen.

Die vom Beschwerdeführer zu 1 kritisierten Wertverzerrungen dürften schließlich nicht in der Unterscheidung zwischen Ertrags- und Sachwertverfahren gem. § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG, sondern in der jeweiligen Ausgestaltung der Verfahren selbst und dabei maßgeblich in der jeweiligen gesetzlichen Anknüpfung an den Hauptfeststellungszeitpunkt sowie dessen Fixierung durch Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 v. 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970 (BStBl I 1970, S. 911) begründet sein.

Dieser systematischen Herangehensweise entsprechend hat bereits das BVerfG in einem Beschluss vom 07.05.1968 ausgeführt, dass die erheblichen Wertverschiebungen im Verhältnis der einzelnen Grundbesitzarten und die daraus möglicherweise resultierende verfassungswidrige Bewertung auf dem durch § 1 Abs. 2 BewDV a. F. angeordneten Ausschluss weiterer Hauptfeststellungen und der Beibehaltung der Einheitswerte – im zu beurteilenden Fall – aus der Hauptfeststellung 1935 in Verbindung mit der Entwicklung der Verhältnisse beruhen (vgl.: Az.: 1 BvR 420/64, Rz. 35, 38). Auch die Ausführungen im BVerfG-Urteil vom 10.02.1987 legen nahe, dass für die Beurteilung eines Verfassungsverstoßes durch das Wertegefälle nicht § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG, sondern die Norm, die zur

unterbliebenen Fortentwicklung des Hauptfeststellungszeitpunkts geführt hat, maßgeblich ist (vgl.: Az.: 1 BvL 18/81, Rz. 47 ff. / 51 ff.). Diese strukturelle Wertung legte bereits vormals der BFH in einem Beschluss zugrunde (vgl.: Az.: Beschluss v. 11.06.1986, Az.: II B 49/83, Rz. 10, 11).

Dafür, dass die jeweiligen Ausgestaltungen der Bewertungsverfahren für die Prüfung eines Verfassungsverstößes maßgeblich sind, spricht darüber hinaus die systematische Herangehensweise des BVerfG in seinem Beschluss zur Erbschaftsteuer aus 2006. Dort hat es die Bewertungsmethoden der jeweiligen Vermögensgegenstände selbst sowie deren Annäherung an den gemeinen Wert geprüft. So wurden beispielsweise für das Betriebsvermögen § 109 Abs. 1 BewG a.F. und dabei die Übernahme der Steuerbilanzwerte sowie für bebaute Grundstücke § 146 BewG a.F. und dabei der starre Einheitsvervielfältiger von 12,5 als nicht zielführend für die Ermittlung des gemeinen Werts erachtet.

4. Ergebnis

Danach dürfte die Anordnung der Zweigleisigkeit bei den Bewertungsmethoden gem. § 76 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 BewG weiterhin verfassungsrechtlich zulässig sein. Eine „Vereinheitlichung“ der Bewertungsmethoden, wie sie der Beschwerdeführer zu 1 scheinbar als zwingend erachtet, dürfte verfassungsrechtlich nicht vorgegeben sein.

II. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz durch das System der Einheitsbewertung

Der Beschwerdeführer zu 2 (Verfassungsbeschwerde mit dem Az.: 1 BvR 889/12) erachtet die Erhebung der Grundsteuer nach dem derzeit geltenden Grundsteuergesetz (GrStG) i.V.m. dem BewG für (bebaute) Grundstücke sowohl nach dem Sachwert- wie nach dem Ertragswertverfahren als verfassungswidrig. Im Rahmen seiner Begründung knüpft er im Wesentlichen an die Kritikpunkte des BFH in seinen Urteilen vom 30.06.2010 (vgl.: Az.: II R 60/08; II R 12/09) an und ergänzt diese. Der BFH weist in den genannten Urteilen mit ausführlicher Begründung darauf hin, dass das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer mit verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht vereinbar ist.

Unter Berücksichtigung der unter Abschnitt I.1. ausgeführten, allgemeinen Grundätze zum Maßstab für einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz bei der Vermögensbewertung dürfte dem BFH zuzustimmen und die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens verfassungswidrig sein.

1. Wertverzerrungen innerhalb der Grundbesitzarten sowie im Verhältnis zu den aktuellen Verkehrswerten auf Basis des Hauptfeststellungszeitpunktes 01.01.1964

Sowohl der BFH in seinen vorgenannten Urteilen als auch der Beschwerdeführer zu 2 führen die Wertverzerrungen innerhalb der Grundbesitzarten sowie im Verhältnis zu den aktuellen Verkehrswerten auf den übermäßig langen Hauptfeststellungszeitraum zurück.

a) Rechtliche Grundlagen

Die Rückbeziehung auf den 01.01.1964 als Hauptfeststellungszeitpunkt zieht sich insgesamt durch die einzelnen Feststellungsarten sowie Bewertungsverfahren, so dass sich eine dadurch bedingte Verfassungswidrigkeit auf das System der Einheitsbewertung insgesamt auswirken dürfte. Im Rahmen der Ermittlung der Einheitswerte, die den durch § 9 Abs. 1 BewG vorgegebenen gemeinen Wert abbilden sollen, ergibt sich dieser Rückbezug auf Basis folgenden der Vorschriften bzw. Praxis:

- § 21 Abs. 2 S. 1 BewG – Zeitpunkt für Wertverhältnisse bei der Hauptfeststellung,
- § 27 BewG – Zeitpunkt für die Wertverhältnisse bei Fortschreibungen (§ 22 BewG) sowie Nachfeststellungen (§ 23 BewG),
- § 79 Abs. 5 BewG – Festlegung der Wertverhältnisse für Höhe der Miete bei der Bewertung von bebauten Grundstücken im Wege des Ertragswertverfahrens,
- § 85 Abs. 1 S. 1, 2 BewG - Festlegung der Wertverhältnisse bei der Bewertung von bebauten Grundstücken im Wege des Sachwertverfahrens,
- Festlegung der Wertverhältnisse für die Bewertung von unbebauten Grundstücken im Wege der Zugrundelegung u.a. von auf Basis von Veräußerungsanzeigen sowie Kaufverträgen in zeitlicher Nähe zum 01.01.1964 angelegten Kaufpreissammlungen, den daraus erstellten Bodenpreiskarten und den aus diesen abgeleiteten Richtwertkarten (vgl.: Horschitz/Groß/Schur, Bewertungsrecht, ErbSt, GrSt, 17. Auflage, Rz. 4182 ff.).

Nach § 21 Abs. 1 BewG sollen die Einheitswerte des Grundbesitzes in Zeitabständen von sechs Jahren allgemein festgestellt werden. Gem. Art. 2 Abs. 1 BewÄndG 1965 vom 13.08.1965 (vgl.: BStBl I 1965, S. 375) wurden für den Grundbesitz Hauptfeststellungen auf den 01.01.1964 durchgeführt. Abweichend von dem Grundsatz des sechsjährigen Zeitabstands wurde die nächste Hauptfeststellung durch Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 v. 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970 (vgl.: BStBl I 1970, S. 911) mit folgendem Wortlaut auf unbestimmte Zeit verschoben:

„... Der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes wird abweichend von § 21 Abs. 1 BewG durch besonderes Gesetz bestimmt. ...“

Die Einheitswerte der Hauptfeststellung 01.01.1964 wurden erstmals zum 01.01.1974 der Besteuerung zugrunde gelegt (vgl.: Art. 1 BewÄndG 1971 v. 27.07.1971, BStBl I 1971, 360).

b) Auswirkungen

Rechtlicher Hauptanknüpfungspunkt für die erheblichen Unstimmigkeiten bei den Bewertungsergebnissen ist demnach Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 v. 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970, da diese Vorschrift das für die Einheitsbewertung grundlegende Prinzip eines sechsjährigen Hauptfeststellungszeitraums ausgehebelt und die nach den verfassungsrechtlich gebotenen Grundsätzen erforderliche entwicklungsbegleitende Fortschreibung unterbunden hat (zu den allgemeinen verfassungsrechtlichen Grundsätzen vgl.: Abschn. I.1.). Mit der bis heute unterlassenen gesetzlichen Anordnung weiterer Hauptfeststellungszeitpunkte verstößt der Gesetzgeber zusätzlich gegen den vom BVerfG entwickelten Maßstab, dass er es nicht auf sich beruhen lassen darf, wenn sich die steuererheblichen Werte für bestimmte Gruppen wirtschaftlicher Einheiten deutlich auseinanderentwickeln. Dabei muss der Gesetzgeber – wie oben ausgeführt - auch Wertverschiebungen zwischen den einzelnen Vermögensarten und innerhalb des Grundvermögens beachten.

Die Missachtung dieser verfassungsrechtlichen Grundsätze durch den Gesetzgeber erscheint durch keinen sachlichen Grund gerechtfertigt. Zu gewichtig sind die verfassungsrechtlich kritischen Folgewirkungen, die aus der unterbliebenen Fortentwicklung der Hauptfeststellungen erwachsen.

Zuvorderst zeichnen sich seit langem nicht hinnehmbare Missverhältnisse zwischen den Einheitswerten als steuerliche Grundlage und den tatsächlichen Verkehrswerten ab. Neben der oben ausgeführten Konkretisierung der Bestimmung des gemeinen Werts für das Grundvermögen (Stichwort: Annäherung an ein Marktniveau) hat das BVerfG in seinem Beschluss zur Erbschaftsteuer aus 2006 die für Wertverschiebungen zulässige Abweichungsbandbreite präzisiert. Ein festgestellter Wert sei danach als noch vertretbar anzusehen, wenn er sich innerhalb von einer Streubreite von plus/minus 20 % der Verkaufspreise bewege. Ein nach bestimmten Bewertungsvorschriften ermittelter Grundbesitzwert könne deshalb nur daraufhin überprüft werden, ob er sich noch innerhalb des

Korridors vertretbarer Verkehrswerte bewege oder außerhalb dieses Bereichs liege (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, Az.: 1 BvL 10/02, Rz. 136).

Eine dementsprechende tatsächliche Erhebung der sich auf Basis der Bewertungsvorschriften ergebenden Einheitswerte und den sich in der Realität ergebenden Verkehrswerten zur Prüfung, ob sich die Einheitswerte durchschnittlich noch innerhalb dieses Korridors bewegen, erscheint allerdings entbehrlich. Die sich seit der ersten steuerlichen Zugrundelegung der Einheitswerte vor 40 Jahren abzeichnende sowie in Rechtsprechung, Politik, Finanzverwaltung und Literatur vielfach diskutierte Entwicklung dürfte als allgemein anerkannt gelten. Der mit einer tatsächlichen Erhebung verbundene, administrative Aufwand wäre vor diesem Hintergrund unverhältnismäßig. Die Grundbesitzwerte dürften hinreichend anerkannt deutlich unterbewertet sein (so bereits grundlegend der BFH: Beschluss v. 11.06.1986, Az.: II B 49/83, Rz. 11, zu den Abweichungen auf dem Grundstücksmarkt im Jahr 1980: Rz. 16). Auch der Gesetzgeber legte diese Entwicklung ohne Weiteres zugrunde und begegnete dieser Situation bereits in 1974 in der Weise, dass er anordnete, dass die für Grundstücke und Betriebsgrundstücke nach den Wertverhältnissen 1964 festgestellten Einheitswerte während des Hauptfeststellungszeitraums für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, für die Vermögensteuer, für die Erbschaftsteuer, für die Gewerbesteuer und für die Ermittlung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus sowie für die Grunderwerbsteuer mit 140 v. H. anzusetzen waren (vgl.: Art. 2 ErbStRG v. 17.04.1974, BStBl I 1974, S. 216; Art. 2 Nr. 28 VStRG 1974 v. 17.04.1974, BStBl I 1974, S. 233). Diese Maßnahmen wurden damit begründet, dass die Entwicklung der Bodenpreise, der Baukosten und der Mieten gezeigt habe, dass sich das allgemeine Wertniveau innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums von 1964 bis 1974 um mindestens 40 v. H. erhöht habe. Im Interesse einer gleichmäßigen steuerrechtlichen Erfassung des Grundvermögens sei der Zuschlag damals geboten gewesen.

Die erhebliche Diskrepanz der Einheitswerte zu den Verkehrswerten wird zudem durch § 90 BewG verstärkt. Diese Vorschrift knüpft zwar für die Wertverhältnisse nicht an den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1964 an. Betrachtet man aber ihren Sinn und Zweck sowie die zugrunde gelegten Vorgaben, dann versinnbildlicht sie die im gesamten System der Einheitsbewertung angelegte, verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbare Schieflage. Im Rahmen des Sachwertverfahrens ist als letzter Rechenschritt durch Anwendung einer Wertzahl der gemeine Wert zu ermitteln (§ 90 Abs. 1 BewG). Die Wertzahlen sind durch Rechtsverordnung unter Berücksichtigung der wertbeeinflussenden Umstände, insbesondere der Zweckbestimmung und Verwendbarkeit der Grundstücke innerhalb bestimmter

Wirtschaftszweige und der Gemeindegrößen, im Rahmen von 85 % bis 50 % des vorher ermittelten Ausgangswerts festzusetzen (§ 90 Abs. 2 S. 1 BewG). Zudem kann eine weitere Feinjustierung der Wertzahlen in der Weise erfolgen, dass für einzelne Grundstücksarten oder Grundstücksgruppen in bestimmten Gebieten, Gemeinden oder Gemeindeteilen besondere Wertzahlen festgesetzt werden, wenn es die örtlichen Verhältnisse auf dem Grundstücksmarkt erfordern (§ 90 Abs. 2 S. 2 BewG). Sinn und Zweck der Wertangleichung ist es, ein einheitliches und gleichmäßiges Wertniveau aller bebauten Grundstücke, insbesondere auch zu den im Ertragswertverfahren zu bewertenden Grundstücken, zu erreichen (vgl.: Horschitz/Groß/Schur, Bewertungsrecht, ErbSt, GrSt, 17. Auflage, Rz. 4553). Verspricht diese Vorschrift durch ihren Titel „Angleichung an den gemeinen Wert“ zwar eine Annäherung an den realen Verkehrswert, führt sie ihre Zielrichtung durch die veralteten Grundlagen aber ad absurdum. Die noch heute maßgeblichen Wertzahlen wurden letztmalig durch die Verordnung zur Durchführung des § 90 BewG vom 02.09.1966 (vgl.: BStBl I 1966, S. 885 ff.) festgesetzt.

Des Weiteren ist die massive Diskrepanz, die sich innerhalb einer Grundbesitzart durch die mangelnde Fortschreibung ergibt, schon für sich genommen verfassungsrechtlich äußerst kritisch. Auch insoweit dürfte eine tatsächliche Erhebung der Abweichungen entbehrlich sein. Beispielhafte Vergleichsberechnungen bzw. Schätzungen im Schrifttum belegen die Belastungsungleichheit bereits sehr bemerkenswert (vgl. für die Stadt Berlin: Kühnold/Stöckel, NWB, Fach 11, S. 767 ff.). Auch der BFH hält diese Binnenungleichheit für offensichtlich und führt dies sehr nachvollziehbar für die Bewertung von bebauten Grundstücken im Ertragswertverfahren aus (vgl.: Az.: Beschluss v. 11.06.1986, Az.: II B 49/83, Rz. 18). Danach würde ein überlanger Hauptfeststellungszeitraum von mehr als 20 Jahren dazu führen, dass Gebäude, die 1963 erbaut wurden, denselben Einheitswert erhalten wie Gebäude, die z.B. im Jahre 1985 bezugsfertig errichtet worden sind. Dies sei darin begründet, dass rechnerische Wertminderungen für die Zeit nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt wegen des Erstarrens der Wertverhältnisse für den gesamten Hauptfeststellungszeitraum nicht vorgenommen werden (vgl. zu den Auswirkungen der Nichtberücksichtigung altersbedingter Wertunterschiede auch: Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3174; Schriftsatz des Beschwerdeführers zu 2 S. 11).

Schließlich bedingt die mangelnde Fortschreibung weitreichende praktische Anwendungsschwierigkeiten. Die vor einem halben Jahrhundert ermittelten und damit offenkundig veralteten Vorgaben für die Bewertungsmethoden führen dazu, dass die sich ergebenden Einheitswerte nur Näherungswerte sein können und kaum ein realitätsgerechtes sowie gleichmäßiges Bewertungsniveau abbilden. Bereits der Beschwerdeführer zu 2 zeigt in seinen Ausführungen (vgl.: Schriftsatz des Beschwerdeführers zu 2 S. 9, 10) praxisnah auf, wie

die Entwicklungen im Bauwesen die Ermittlung des Einheitswerts im Sachwertverfahren erschweren oder aber - für das Ertragswertverfahren - wie sich der Anstieg der tatsächlichen Verkehrswerte von den weniger stark ansteigenden Mieten abhebt. Entsprechende Überlegungen führt der BFH in seinen Urteilen vom 30.06.2010 zu Recht zur Bewertung von Gebäuden im Sachwertverfahren aus (vgl.: Az.: II R 60/80, Rz. 25; Az.: II 12/09, Rz. 19). Die durch die veralteten, nicht mehr dem modernen Stand der Technik entsprechenden Grundlagen ausgelösten praktischen Anwendungsprobleme zeigen sich exemplarisch gerade in dem BFH-Urteil vom 30.06.2010 (Az.: II R 60/80, Rz. 32 ff.). Ein wie dort zu beurteilender moderner Lebensmittelmarkt war nach Bauart, Bauweise, Konstruktion sowie Objektgröße in dem für die Baupreisverhältnisse maßgeblichen Jahr 1958 (§ 85 Abs. 1 S. 1 BewG) gänzlich unbekannt. Nur durch einen beachtlichen Auslegungsaufwand lassen sich auf solche neuen Gebäudetypen die für die Bewertungspraxis geltenden Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) anwenden und die entsprechenden Berechnungsgrundlagen ermitteln (vgl.: Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3174).

c) Einschränkung des verfassungsrechtlichen Maßstabs

Die Hinnahme der aufgezeigten Schief lagen durch den Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich auch unter Berücksichtigung der folgenden Aspekte nicht gerechtfertigt.

Der BFH vertrat ehemals die Auffassung, die Frage nach der Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung ergebe sich für Stichtage ab 01.01.1997 schon deshalb nicht, weil sie nur noch Bedeutung für die Grundsteuer habe. Für die Grundsteuer seien Wertverzerrungen in der Bemessungsgrundlage wegen ihrer - im Vergleich zur vormaligen Bedeutung der Einheitswerte für die Vermögensteuer und Erbschaftsteuer - geringeren steuerlichen Belastungswirkung in höherem Ausmaß hinnehmbar (vgl.: BFH-Urteile v. 21.02.2006, Az.: II R 31/04, Rz. 11; v. 02.02.2005, Az.: II R 36/03, Rz. 11; BFH-Beschluss v. 22.07.2005, Az.: II B 121/04, Rz. 11). Diese Ansicht wird auch weiterhin in der jüngsten finanzgerichtlichen Rechtsprechung vertreten (vgl.: FG Berlin-Brandenburg Urteil v. 20.02.2013, Az.: 3 K 3190/09, Rz. 41; FG Düsseldorf Urteil v. 13.10.2011, Az.: 11 K 1484/10, Rz. 84).

Diesen Ausführungen wird zu Recht entgegen gehalten, dass auch ein geringer jährlicher Grundsteuerbetrag sich summiert und über die Jahre zu einem erheblichen Betrag anwächst (vgl.: Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3175; Trossen, EFG 2011, S. 1504, 1506). Zudem ist eine solche pauschalierende Aussage, die das Ausmaß der tatsächlichen Belastung im Einzelfall nicht bemisst, aufgrund des Umfangs der Wertverzerrungen nicht hinnehmbar. Daneben erscheint die Argumentation der Rechtsprechung aus rechtstaatlichen Gesichtspunkten höchst

bedenklich, da die Frage nach der Verfassungswidrigkeit einer grundsätzlich belastenden Norm nicht von dem Ausmaß ihrer Belastung abhängig gemacht werden darf. Mit dieser Argumentation wäre bei deren Steuerarten übergreifenden Anwendung jeder Verfassungswidrigkeit mit geringer Belastungswirkung Tür und Tor geöffnet.

Neben der ehemaligen Argumentation des BFH steht in Frage, ob die vom BVerfG in seinen Beschlüssen zur Vermögensteuer aus 1995 sowie zur Erbschaftsteuer aus 1995 sowie 2006 entwickelten Grundsätze zur Vermögensbewertung eine Einschränkung erfahren müssen, weil das Gericht darin für die Begründung an den jeweils geltenden einheitlichen Steuersatz anknüpfte und auf die wesentlichen Vermögensgruppen des jeweiligen Gesetzes sowie auf eine Vielzahl von betroffenen Fällen abstellte.

Sachliche Gründe für eine Abmilderung der verfassungsrechtlichen Grundsätze sind jedoch nicht ersichtlich. Vielmehr bilden die entwickelten Maßstäbe nach unserer Einschätzung bereits das Minimum eines Anforderungskatalogs, der der Gleichmäßigkeit von realitätsgerechten Bewertungssystemen dient. Dem Gesetzgeber wird, wie in Abschn. I.3. aufgezeigt, ein weitreichender Gestaltungsspielraum für die Ausgestaltung von Wertermittlungsregelungen eingeräumt. Zur Lösung des steuertechnischen Problems steht ihm die Methodenwahl frei. Darüber hinaus kann er die Bewertungsmethoden an ihrer Praktikabilität ausrichten und die notwendigen Typisierungen bzw. Pauschalierungen einführen.

Die Notwendigkeit einer Einschränkung dürfte sich nicht aus dem Abstellen auf einen einheitlichen Steuersatz bei der Vermögensteuer oder Erbschaftsteuer ergeben. Dieser ist der Grundsteuer zwar fremd, da die von den Gemeinden nach § 25 GrStG festgesetzten Hebesätze für die Ermittlung der Steuerlast maßgeblich sind. Aufgrund der regional erheblichen Unterschiede der Hebesatzhöhen potenzieren sich die aus dem übermäßig langen Hauptfeststellungszeitraum ergebenden Wertverzerrungen jedoch noch (vgl.: BFH-Urteile v. 30.06.2010, Az.: II R 60/08, Rz. 25, sowie Az.: II R 12/09, Rz. 17; Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3173). Auch die unterschiedlichen Entwicklungen der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb einer Gemeinde bilden sich durch den Rückbezug auf die Wertverhältnisse am 01.01.1964 in den Einheitswerten nicht ab. Aufgrund der vervielfältigenden Wirkung des Systems der Hebesätze könnte eher erwogen werden, die Grundsätze noch zu verschärfen und strengere Maßstäbe anzulegen.

Eine Einschränkung des verfassungsrechtlichen Rahmens kann schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Vielzahl von in einem Gesetz geregelten Vermögensgruppen wie bei

der Erbschaft- und Vermögensteuer sowie der generellen Vielzahl von Betroffenen erwogen werden. Selbst wenn nur die Bewertung einer einzigen Vermögensart, wie hier des Grundvermögens, geregelt ist, müssen die dafür vorgesehenen Methoden dem Minimum des Anforderungskatalogs - die Schaffung von Bemessungsgrundlagen, die die Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden – zur Vermeidung von Verstößen gegen die Leitlinien der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit gerecht werden. Das Ausmaß der Betroffenen ist ganz offenkundig erheblich, da nicht nur Grundstückseigentümer mit der Grundsteuer belastet werden, sondern durch die Umlagefähigkeit der Grundsteuer auch sämtliche Mieter. Auch diese Umstände sprechen dafür, dass zur Gewährleistung einer folgerichtigen Belastungsgleichheit die Maßstäbe streng zu handhaben sind.

Angesichts des mit einer Hauptfeststellung verbundenen hohen finanziellen sowie personellen Aufwands hat der Gesetzgeber bisher davon abgesehen. Das aufwendige Verfahren einer neuen Hauptfeststellung wäre allein für die Grundsteuer nicht gerechtfertigt (vgl. auch: Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3176). Das lange Zuwarten und Hinnehmen der Entwicklungen erscheint jedoch vor dem Ausmaß der Wertverzerrungen nicht gerechtfertigt. Vielmehr hätte der Gesetzgeber beherzt, spätestens nach dem Wegfall zweier wesentlicher Komponenten des ursprünglichen Konzepts einer allgemeinen, Steuerarten übergreifenden Bewertungsgrundlage durch die Beschlüsse des BVerfG zur Vermögensteuer und zur Erbschaftsteuer aus 1995 die Grundsteuerreform angehen und zum Abschluss bringen müssen.

2. Wertverzerrungen innerhalb der Grundbesitzarten sowie im Verhältnis zu den aktuellen Verkehrswerten auf Basis des Hauptfeststellungszeitpunktes 01.01.1935

Vor den aufgezeigten verfassungsrechtlichen Maßstäben sowie den erheblichen Wertverzerrungen durch den Rückbezug auf den 01.01.1964 dürfte die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet durch die Anknüpfung an den Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.1935 (§ 129 Abs. 1 BewG) erst recht nicht mehr verfassungskonform sein. Wie der BFH in seinen Urteilen vom 30.06.2010 zutreffend ausführt, dürften sich die für die Bewertung maßgeblichen Verhältnisse noch wesentlich stärker entwickelt und verändert haben als seit dem 01.01.1964 (vgl.: Az.: II R 60/08, Rz. 28; Az.: II R 12/09, Rz. 22; Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3174; Trossen, EFG, S. 1504, 1505).

Eine tatsächliche Erhebung über die Abweichungen der Einheitswerte von den Verkehrswerten und über die Binnenungleichheit zwischen den Grundbesitzarten erscheint aufgrund des noch längeren Hauptfeststellungszeitraums entbehrlich. Die Diskrepanzen, die sich innerhalb einer Grundbesitzart durch die mangelnde Fortschreibung ergeben, werden zudem im Schrifttum

ebenfalls für das Beitrittsgebiet bemerkenswert durch beispielhafte Vergleichsberechnungen bzw. Schätzungen aufgezeigt (vgl. für die Stadt Berlin: Kühnold/Stöckel, NWB, Fach 11, S. 767 ff.).

Neben der Festschreibung der maßgeblichen Wertverhältnisse auf den 01.01.1935 für Grundvermögen, für welches bereits vor 1991 ein Einheitswert bestand, werden die Verzerrungen noch durch die für das Beitrittsgebiet eingeführten Sonderregelungen gesteigert. Diese erhöhen so den verfassungsrechtlich dringenden Reformbedarf (vgl.: Kühnold/Stöckel, NWB, Fach 11, S. 767, 771). Ab 1991 wird für bisher nichtbewertete Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser kein Einheitswert mehr festgestellt, wenn der Einheitswert nur für Zwecke der Grundsteuer erforderlich ist (§ 132 Abs. 2 S. 1 BewG). Die Grundsteuer wird in diesen Fällen nach einer Ersatzbemessungsgrundlage festgesetzt, wobei sich diese nach der Wohn- oder Nutzfläche des Gebäudes bemisst (§ 42 Abs. 1 GrStG). Die nach dieser Sonderregelung festzusetzende Grundsteuer beläuft sich regelmäßig nur auf 65 % bis 70 % der nach Einheitswerten 1935 zu bemessenden Grundsteuer (vgl.: Kühnold/Stöckel, NWB, Fach 11, S. 767, 771). Für wirtschaftliche Einheiten, die nach dem 01.01.1991 neu entstehen, kommt die Ersatzbemessungsgrundlage hingegen nicht in Betracht. Für die neu entstehenden Einheiten ist eine Nachfeststellung (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 BewG) zur Ermittlung des Einheitswerts erforderlich.

Die Wertverzerrungen noch verschärfend gelten zudem für die Ermittlung der Einheitswerte 1935 nicht die §§ 27, 68 bis 94 BewG (§ 129 Abs. 2 BewG), sondern Vorgaben nach dem BewG-DDR und dadurch für die Bewertungsmethoden des Ertrags- sowie Sachwertverfahrens Vorgaben nach der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz aus dem Jahr 1935. Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass es innerhalb dieses komplizierten Regimes von vielen Zufällen abhängt, nach welchen Kriterien und nach welchem Verfahren der Einheitswert festgestellt wird (vgl.: Horschitz/Groß/Schur, Bewertungsrecht, ErbSt, GrSt, 17. Auflage, Rz. 5004).

Die beschriebene Dreistufigkeit der Werteermittlung sowie die unterlassene Vereinheitlichung mit den westlichen Vorschriften sind trotz der erheblichen Zeitspanne, die dem Gesetzgeber für die Angleichung der Rechtsverhältnisse zugebilligt wird, nicht mehr akzeptabel (vgl.: Kühnold/Stöckel, NWB, Fach 11, S. 767, 771; Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3174; Trossen, EFG, S. 1504, 1505). Zwar hat der Einigungsvertrag auch ein Übergangsrecht geschaffen, dessen Ablösung durch eine bundeseinheitliche Neuregelung dürfte jedoch nach so langer Zeit überfällig sein (vgl.: Kühnold/Stöckel, NWB, Fach 11, S. 767, 771).

Im Ergebnis führen die Kumulation dieser rechtlichen Vorgaben und der sich daraus ergebenden Wertverzerrungen für sich genommen zur Verfassungswidrigkeit der Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens im Beitrittsgebiet. Durch die Abweichung zu den westlichen Vorgaben wird zudem die Verfassungswidrigkeit des Gesamtsystems der Einheitsbewertung verstärkt.

3. Verfassungsmäßigkeit für Stichtage bis zum 01.01.2007

Der BFH hält in seinen Urteilen vom 30.06.2010 für Stichtage bis zum 01.01.2007 an seiner bisherigen Rechtsprechung zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften der Einheitsbewertung fest. Mangels Begründung wirkt die konkrete Abgrenzung willkürlich. Unter Berücksichtigung der Ausführungen zur Verfassungswidrigkeit erscheint die zeitliche Beurteilung zwar systematisch nachvollziehbar. Sachlich dürfte sie aber zweifelhaft sein.

Im Rahmen seiner Begründung bezieht sich der BFH auf die Ausführungen des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Bedarfsbewertung unbebauter Grundstücke in seinem Beschluss zur Erbschaftsteuer aus dem Jahr 2006 (vgl.: BFH-Urteile v. 30.06.2010, Az.: II R 60/08, Rz. 22; Az.: II R 12/09, Rz. 15). Das BVerfG führte aus, dass die Wertermittlung für dieses Grundvermögen nicht den Anforderungen nach Art. 3 Abs. 1 GG genüge. Mit der gesetzlich angeordneten, bis Ende 2006 geltenden Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 01.01.1996 (§§ 138 Abs. 1 S. 2, Abs. 4, 145 Abs. 3 S. 2 BewG a.F.) verfehle der Gesetzgeber den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, um eine in der Relation der Vermögenswerte realitätsgerechte Bewertung sicherzustellen (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, Az.: 1 BvL 10/02, Rz. 168).

Das BVerfG ergänzt hierzu weiter, dass es keiner Entscheidung bedarf, welche Festschreibungsfrist als unter Gleichheitsgesichtspunkten noch akzeptabel anzusehen wäre. Jedenfalls bei Grundbesitzwerten, die auf einen fast elf Jahre zurückliegenden Zeitpunkt fixiert werden, sei die Grenze überschritten, bis zu der von einer strukturell ausreichend gleichheitsgerechten Ausgestaltung ausgegangen werden kann. Denn die Preisentwicklung auf dem Grundstücksmarkt führe dazu, dass die vergangenheitsbezogenen Werte sowohl die Wertverhältnisse innerhalb der Gruppe der unbebauten Grundstücke nicht mehr in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden als auch nicht mehr den Gegenwartswerten anderer Vermögensgegenstände entsprechen würden.

Die Heranziehung dieser Grundsätze spricht aufgrund der sehr klaren Aussage des BVerfG, dass eine Festschreibungsfrist von elf Jahren nicht mehr verfassungskonform ist, dafür, dass die Dauer der Hauptfeststellungszeiträume ab 01.01.1964 und ab 01.01.1935 verfassungsrechtlich nicht haltbar ist.

Darüber hinaus legt die Bezugnahme des BFH unter systematischen Gesichtspunkten die Vermutung nahe, dass sich der BFH mit dem Stichtag 01.01.2007 an der Festschreibung für unbebaute Grundstücke bis Ende 2006 durch das BVerfG sowie an dem Entscheidungsjahr des BVerfG-Beschlusses selbst orientiert hat.

Sachlich dürfte eine Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften der Einheitsbewertung bis Anfang 2007 hingegen nicht gerechtfertigt sein. Zuvorderst müsste die vom BVerfG monierte Festschreibungsfrist von elf Jahren auf die Hauptfeststellungszeiträume übertragen werden. Dann wären die Steuerfestsetzungen ab Beginn 1975 sowie ab 1991 verfassungswidrig.

Darüber hinaus hat das BVerfG zwar bisher nicht in der Sache selbst entschieden. Es hat aber bereits in einer Entscheidung aus dem Jahr 1968 zum Ausdruck gebracht, dass die Bedenken, die gegen eine Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung des Grundvermögens aufgrund der erheblichen Wertverzerrungen erhoben werden, beachtlich sind (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 07.05.1968, Az.: 1 BvR 420/64, Rz. 36).

Schließlich hat auch der BFH selbst in einem Beschluss aus dem Jahr 1986 deutlich, mit ausführlicher Begründung darauf hingewiesen, dass die bestehende Rechtslage auf dem Gebiet der Einheitsbewertung des Grundbesitzes dem Grundgesetz widerspricht. Er erörtert dabei den Beginn des Jahres 1980. Dennoch lehnte das Gericht die beantragte Aussetzung der Vollziehung ab, da es die Entscheidungsmöglichkeiten des BVerfG zu beachten und zu berücksichtigen hatte, dass es im vorläufigen Rechtsschutzverfahren keine weitergehende Entscheidung treffen kann, als sie vom BVerfG zu erwarten gewesen wäre. Nachvollziehbar stellt der BFH darauf ab, dass eine Hauptfeststellung rückwirkend auf den Beginn des Jahres 1980 nicht mehr durchführbar war und das BVerfG dem Gesetzgeber vielmehr eine angemessene Frist für die Durchführung einer neuen Hauptfeststellung setzen würde.

4. Ergebnis

Sowohl aus Gründen der dargestellten, übermäßigen Wertverzerrungen als auch vor dem Hintergrund der vorgenannten Rechtsprechung sprechen sehr gewichtige Gründe für eine seit langem bestehende Verfassungswidrigkeit der Vorschriften der Einheitsbewertung des Grundvermögens.

Unter Berücksichtigung überwiegender Gemeinschaftsinteressen dürfte allerdings die Nichtigkeit der gesetzlichen Anordnung, dass die nächste Hauptfeststellung der Einheitswerte abweichend von § 21 Abs. 1 BewG durch besonderes Gesetz bestimmt wird (Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965 vom 13.08.1965 i. d. F. v. 22.07.1970, BStBl I 1970, S. 911), die ursächlich zur Verfassungswidrigkeit des Systems der Einheitsbewertung führt, nicht erklärt werden.

Für ergänzende Konsultationen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
StB/WP Harald Elster

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
