

# Einheitsbewertung für Zwecke der Grundsteuer verfassungswidrig

■ von Michael Roscher

58

Die Überraschung ist ausgeblieben! Das Bundesverfassungsgericht hat am 10. April 2018 in fünf Verfahren, drei Normenkontrollvorlagen des Bundesfinanzhofs und zwei Verfassungsbeschwerden, entschieden, dass die Vorschriften im Bewertungsgesetz zur Einheitsbewertung für bebaute Grundstücke in den „alten“ Ländern jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes) unvereinbar sind.<sup>1)</sup> Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 31. Dezember 2019 eine Neuregelung zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regelungen über die Einheitsbewertung weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angewandt werden.

## 1 Einheitsbewertung

Nach geltendem Recht wird die Grundsteuer grundsätzlich in drei aufeinander aufbauenden Stufen festgesetzt. Auf der ersten Stufe (Einheitswertverfahren) wird der Einheitswert für die wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes, den Steuergegenstand im Sinne des § 2 Grundsteuergesetz (GrStG), festgestellt. Auf der zweiten Stufe (Steuermessbetragsverfahren) wird der Steuermessbetrag durch Anwendung einer Steuermesszahl auf

den Einheitswert oder seinen steuerpflichtigen Teil ermittelt (§ 13 GrStG). Nach § 15 Abs. 1 GrStG beträgt die allgemeine Steuermesszahl 3,5 vom Tausend. Auf der dritten Stufe (Steuerfestsetzungsverfahren) erfolgt die eigentliche Grundsteuerfestsetzung durch die Gemeinde, in dem sie den von ihr bestimmten Hebesatz auf den Grundsteuermessbetrag anwendet (§§ 25, 27 GrStG).

Nach § 19 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG) werden für inländischen Grundbesitz, und zwar für Betriebe der

Land- und Forstwirtschaft, für Grundstücke und für Betriebsgrundstücke Einheitswerte festgestellt. Die Einheitswerte werden für alle wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes auf den Hauptfeststellungszeitpunkt allgemein festgestellt (§ 21 BewG). Während des Hauptfeststellungszeitraums werden die Einheitswerte ggf. anlassbezogen hinsichtlich des Werts, der Art oder Zurechnung des Gegenstandes fortgeschrieben (§ 22 BewG). Wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eine wirtschaftliche Einheit neu entsteht oder eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit erstmals zur Steuer herangezogen wird, wird der Einheitswert nachträglich festgestellt (§ 23 BewG). Den Einheitswertfeststellungen sind grundsätzlich die tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Feststellungszeitpunkt und – auch bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen – die (allgemeinen) Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen (§§ 21, 27 BewG). Der Gesetzgeber bezweckte mit dieser Regelung ein einheitliches Wertniveau innerhalb des Hauptfeststellungszeitraums<sup>2)</sup>.

Letzter Hauptfeststellungszeitpunkt in den „alten“ Ländern war der 1. Januar 1964. Mit der Einheitsbewertung 1964 verfolgte der Gesetzgeber ursprünglich ein Konzept „zeitgerecht mitschreitender Einheitsbewertung“, das insbesondere turnusmäßig allgemeine Hauptfeststellungen (Neubewertungen des Grundbesitzes) vorsah. Durch Art. 2 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes (BewÄndG 1965<sup>3)</sup> wurde der in § 21 Abs. 1 BewG normierte Turnus von sechs Jahren für eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte jedoch ausgesetzt und bestimmt, dass der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung durch ein besonderes Gesetz zu bestimmen ist. Da ein solches Gesetz bis heute

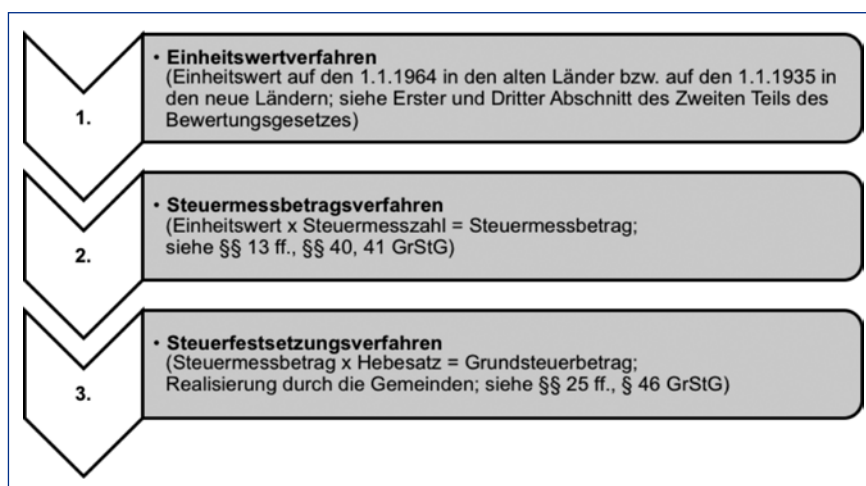


Abb. 1: Die drei Stufen zur Festsetzung der Grundsteuer

1) Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15 sowie 1 BvR 639/11 und 1 BvR 889/12.

2) Vgl. Begründung in BT-Drucks. IV/1488 S. 39.

3) Vgl. BewÄndG 1965 in der Fassung des Gesetzes vom 22.07.1970, BGBl. I 1970, 1118.

nicht ergangen ist, gibt es gegenwärtig keine Rechtsgrundlage für eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte.

In den „neuen“ Ländern gelten weiterhin Übergangsregelungen nach der Herstellung der Einheit Deutschlands. Für die Einheitsbewertung in den „neuen“ Ländern sind die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1935 zugrunde zu legen.

Für die Einheitsbewertung gilt mangels abweichender Vorschriften der Bewertungsgrundsatz nach § 9 BewG, dass bei Bewertungen der gemeine Wert zugrunde zu legen ist.

Als Regelbewertungsverfahren ist das Ertragswertverfahren heranzuziehen (§§ 76, 78 ff. BewG). In bestimmten Fällen, beispielsweise bei besonders gestalteten Ein- und Zweifamilienhäusern, ist das Sachwertverfahren anzuwenden (§§ 76, 83 ff. BewG).

## 2 Gründe des Bundesverfassungsgerichts

Das Aussetzen der im Recht der Einheitsbewertung ursprünglich vorgesehenen periodischen Hauptfeststellung seit dem Jahr 1964 führt bei der Grundsteuer zwangsläufig in zunehmendem Umfang zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen durch Wertverzerrungen, für die es jedenfalls seit dem Jahr 2002 keine ausreichende Rechtfertigung gibt.

Zentraler Prüfpunkt des Bundesverfassungsgerichts war der aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abgeleitete Grundsatz der Lastengleichheit. Steuerpflichtige müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden.

Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines sachlichen Rechtfertigungsgrundes für die Ungleichbehandlung und müssen sich ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen. Hierbei steigen die Anforderungen an den Rechtferti-

gungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt.

Die Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes verlangt auch auf der Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Wertbemessung.

Der Gesetzgeber hat bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und bei der Ausgestaltung der Bewertungsvorschriften einer Steuer einen großen Spielraum, solange sie geeignet ist, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen und dabei die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden.

Die im Gesetz vorgesehene periodische Wiederholung der Hauptfeststellung ist laut Bundesverfassungsgericht zentral für das vom Gesetzgeber bestimmte Bewertungssystem. Der gemeine Wert (Verkehrswert) ist in diesem System die Bezugsgröße, an der sich die Ergebnisse der Einheitsbewertung im Hinblick auf Art und Umfang etwaiger Abweichungen zur Beurteilung einer gleichheitsgerechten Besteuerung messen lassen müssen. Da die den Verkehrswert bestimmenden Verhältnisse während eines Hauptfeststellungszeitraums typischerweise verkehrswertrelevanten Veränderungen unterliegen, bedarf es in regelmäßigen und nicht zu weit auseinanderliegenden Abständen einer neuen Hauptfeststellung. Je länger ein Hauptfeststellungszeitraum andauert, umso größer im Einzelfall und umfangreicher in der Gesamtzahl werden zwangsläufig die Abweichungen zwischen dem Verkehrswert und den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt bezogenen Einheitswerten der Grundstücke. Hierbei bleiben die Einheitswerte nicht nur gleichmäßig hinter steigenden Verkehrswerten zurück, das für sich genommen verfassungsrechtlich noch unbedenklich wäre, sondern das Niveau der Einheitswerte untereinander in Relation zum Verkehrswert verändert sich.

Durch das Anknüpfen an die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1964 zeigen sich die wertverzerrenden Auswirkungen des überlangen Hauptfest-

stellungszeitraums in den einzelnen Bewertungselementen sowohl des Ertrags- als auch des Sachwertverfahrens.

Der Bundesfinanzhof nannte in seinen Vorlagebeschlüssen<sup>1)</sup> als Ursachen für die gleichheitswidrigen Wertverzerrungen insbesondere:

- tiefgreifende Veränderungen im Gebäudebestand (Entwicklung des Bauwesens nach Bauart, Bauweise, Konstruktion, Objektgröße) sowie auf dem Immobilienmarkt
- veränderte Eigenschaften und Ausstattungsmerkmale
- rasante städtebauliche Entwicklungen sowie Veränderungen am Wohnungsmarkt
- Nichtberücksichtigung einer Alterswertminderung ab dem Hauptfeststellungszeitpunkt.

Das Bundesverfassungsgericht bestätigte im Wesentlichen die Argumentation des Bundesfinanzhofs als Fachgericht und stellte die gleichheitswidrigen Wertverzerrungen, die im Ertragswertverfahren insbesondere aus der Anknüpfung an die Jahresrohmiene zum 1. Januar 1964 und den nach den Verhältnissen des Jahres 1964 ermittelten Vervielfältigern sowie im Sachwertverfahren aus der Ermittlung der Herstellungskosten der Gebäude zum 1. Januar 1964 oder der fehlenden Alterswertminderung nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt, detailliert dar.

Die aus dem überlangen Hauptfeststellungszeitpunkt folgenden Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens treten laut Bundesverfassungsgericht flächendeckend, zahlreich und auch in ihrem jeweiligen individuellen Ausmaß vielfach erheblich auf. Sie führen zu entsprechenden Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer. Die Vereinbarkeit dieser Ungleich-

1) Vgl. BFH v. 22.10.2014 II R 16/13 und II R 37/14 sowie v. 17.12.2014 II R 14/13.

behandlungen mit Art. 3 Abs. 1 GG richtet sich nach strengen Gleichheitsanforderungen.

Gemessen hieran ergibt sich weder aus dem Ziel der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung eine ausreichende Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlungen. Das vorgebrachte Argument der Geringfügigkeit der Grundsteuer trägt ebenso wenig wie der Hinweis auf eine etwaige Kompensation durch Nachfeststellungen und Wertfortschreibungen während des Hauptfeststellungszeitraums.

Dem Gesetzgeber steht zwar ein erheblicher Gestaltungsspielraum zur Vermeidung eines besonderen Verwaltungsaufwands in steuerlichen Massenverfahren zur Verfügung. Dieser deckt aber nicht die Inkaufnahme eines dysfunktionalen Bewertungssystems. Mit dem Verzicht auf regelmäßige Hauptfeststellungen hat der Gesetzgeber ein zentrales Element aus dem System der Einheitsbewertung herausgebrochen, das unverzichtbar zur Gewinnung in ihrer Relation realitätsnaher Bewertungen ist. Ermöglichten Bewertungsregeln ganz generell keine in ihrer Relation realitätsnahe Bewertung, rechtfertigt selbst die Vermeidung eines noch so großen Verwaltungsaufwands nicht ihre Verwendung.

Der Steuergesetzgeber darf aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zwar typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen, wenn die daraus erwachsenden Vorteile im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen, er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert und ein vernünftiger, einleuchtender Grund vorhanden ist. Mit dem Verzicht auf periodische Hauptfeststellungen orientiert sich das gegenwärtige System der Einheitsbewertung jedoch nicht realitätsgerecht am typischen Fall. Die Wertverzerrungen sind nicht auf atypische Sonderfälle oder vernachlässigbare Korrekturen in Randbereichen beschränkt. Sie betreffen vielmehr die Wertfeststellung

im Kern, sind in weiten Bereichen zum Regelfall geworden und nehmen mit zunehmender Dauer des Hauptfeststellungszeitraums an Zahl und Ausmaß zu.

Keiner Entscheidung bedurfte es laut Bundesverfassungsgericht, ab welchem Zeitpunkt genau die Aussetzung der periodischen Hauptfeststellungen zu Wertverzerrungen in einem solchen Ausmaß geführt hat, dass die dadurch verursachten Ungleichbehandlungen auch angesichts besonders großen Verwaltungsaufwands nicht mehr gerechtfertigt werden konnten. Jedenfalls seit dem in den vorliegenden Verfahren am weitesten zurückliegenden entscheidungserheblichen Zeitpunkt, dem 1. Januar 2002,<sup>1)</sup> sei dies der Fall.

### 3. Rechtsfolgen

Die Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch die beanstandeten Normen zur Einheitsbewertung führte nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu ihrer Nichtigkeit, sondern lediglich zur Feststellung ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, die verfassungswidrige Rechtslage spätestens bis zum 31. Dezember 2019 durch eine Neuregelung zu beseitigen. D.h., bis zu diesem Zeitpunkt muss die gesetzliche Regelung im Bundesgesetzblatt verkündet sein.

Für die verfassungswidrigen Regelungen der Einheitsbewertung hat das Bundesverfassungsgericht im Interesse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung der Kommunen und zur Vermeidung andernfalls drohender Vollzugsprobleme zunächst die Fortgeltung bis zum Ergehen einer Neuregelung, insoweit längstens bis zum 31. Dezember 2019, angeordnet. Aufgrund der besonderen Sachgesetzhelikeiten der Grundsteuer ordnete das Bundesverfassungsgericht darüber hinaus eine weitere Fortgeltung der beanstandeten Normen der Einheitsbewertung für fünf Jahre nach

Verkündung der Neuregelung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024, an. Es erkannte hierbei an, dass es zur bundesweiten Neubewertung aller wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes eines außergewöhnlichen Umsetzungsaufwandes im Hinblick auf Zeit und Personal bedarf.

Laut Bundesverfassungsgericht ist für die Steuerschuldner sowohl die rückwirkende als auch die in die Zukunft gerichtete Fortgeltungsanordnung zumutbar. Die Hinnahme des Vollzugs von Einheitswertbescheiden, die auf der Grundlage für verfassungswidrig befundener Bewertungsregeln ergangen sind, ist ihnen zumutbar, weil die Belastung mit einer Grundsteuer dem Grunde nach durch die Verfassung legitimiert, traditionell vorgesehen und deshalb von den Grundbesitzern auch zu erwarten war und ist.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesverfassungsgericht die Normenkontrolle zwar nicht über die Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs, der ausgehend von den in den Ausgangsverfahren entscheidungserheblichen Normen des Bewertungsgesetzes die Bewertungsvorschriften für bebaute Grundstücke in den „alten“ Ländern vorgelegt hat, hinaus auf die Bestimmungen zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 33–62 BewG) und zur Bewertung von Grundvermögen in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet (§§ 125 ff. BewG – in den „neuen“ Ländern) erstreckt hat. Allerdings hat das Bundesverfassungsgericht eine entsprechende Übertragung der Grundsätze dieses Urteils in Aussicht gestellt. Im Fall eines fruchtlosen Ablaufs der Neuregelungsfrist würde die Unanwendbarkeit der Einheitsbewertungsregeln im Ergebnis den gesamten Bereich der Grundsteuer betreffen. Es wäre laut Bundesverfassungsgericht nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, im Übrigen – also insbesondere für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft in den alten Ländern und für den Grundbesitz in den neuen Ländern insgesamt – Grundsteuer zu erheben, für bebaute Grundstücke in den alten Ländern hingegen nicht.

1) Vgl. Verfassungsbeschwerde 1 BvR 889/12

#### 4 Maßgaben des Bundesverfassungsgerichts

Für die Neuregelung des Bewertungs- und Grundsteuerrechts lässt sich resümierend festhalten, dass der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber einen weitreichenden, vom Bundesverfassungsgericht nur begrenzt überprüf- baren Entscheidungsspielraum, bei der Auswahl des Steuergegenstandes belässt.

Die Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes verlangt auch auf Ebene der Bemessungsgrundlage einer Steuer eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung. Bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und bei der Ausgestaltung der Bewertungsvorschriften einer Steuer hat der Gesetzgeber einen großen Spielraum, solange sie prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen und dabei die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden.

Zur Beurteilung, ob die gesetzlichen Bemessungsregeln eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.

Laut Bundesverfassungsgericht stehen dem Gesetzgeber vielfältige Möglichkeiten zur Schaffung eines verfassungsgemäßen Zustandes zur Verfügung, die von der Reparatur der beanstandeten Regelungen zur Einheitsbewertung bis zur völligen Neugestaltung der Bewertungsvorschriften für eine im Grundgesetz als solcher vorgesehene Grundsteuer (Art. 106 Abs. 6 GG) reichen

#### 5 Ausblick

Die Reform der Grundsteuer, insbesondere die Ablösung der überkommenen Einheitswerte durch eine rechtssichere, zeitgemäße und verwaltungsökonomische Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, steht seit Jahrzehnten auf der Agenda. Die

Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gibt den politischen Entscheidungsträgern den Rückhalt für die Reform, die als Grundstückseigentümer oder Mieter nahezu jeden Bürger betrifft.

Die zweistufige Fortgeltungsanordnung des Bundesverfassungsgerichts für die verfassungswidrigen Normen der Einheitsbewertung ist anspruchsvoll, ermöglicht dem Gesetzgeber und der Finanzverwaltung jedoch bei zügiger Neuregelung und Umsetzung eine grundsteuerfreie Zeit zu vermeiden. Zu beachten ist, dass innerhalb der vorgenannten Fristen auf der Grundlage der vorgreiflichen Bewertungsarbeiten auch die Steuermesszahlen bestimmt und das Grundsteuergesetz geändert werden muss.

Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber mit dem vom Bundesverfassungsgericht eröffneten relativ weiten Spielraum umgehen wird.

In erster Linie ist zu entscheiden, ob an der tradierten wertabhängigen verbundenen Grundsteuer, deren Bemessungsgrundlage sowohl Grund und Boden als auch Gebäude einschließt, im Sinne des Art. 106 Abs. 6 i. V. m. Art. 28 Abs. 2 GG festgehalten werden soll.

Modellunabhängig stellt die Schaffung der organisatorischen und automationstechnischen Grundlagen für eine Neubewertung von ca. 36 Millionen wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes eine große Herausforderung dar. Soweit im zukünftigen Bewertungsverfahren Bodenrichtwerte herangezogen werden sollen, gilt dies in besonderem Maße für die Etablierung der elektronischen Übermittlung der Bodenrichtwerte von den Gutachterausschüssen an die Finanzämter nach bundeseinheitlichem Standard.

Ob und inwieweit die Tätigkeit von Immobiliensachverständigen von der anstehenden Reform des Bewertungs- und Grundsteuerrechts berührt wird, hängt insbesondere von der Entscheidung des Gesetzgebers für das zukünftige Bewertungsverfahren ab. Eine umfassende Möglichkeit für die Steuerschuldner, analog zur Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie

Grunderwerbsteuer den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts mittels eines Verkehrswertgutachtens erbringen zu können, ist jedoch – bereits aus verwaltungsökonomischen Gründen – nicht zu erwarten. Da im Rahmen der Einheitsbewertung bewertungsrechtliche Grundlagen geschaffen und Begriffe eingeführt wurden, die für das gesamte Steuerrecht von Bedeutung sind, sollten sich Immobiliensachverständige gleichwohl mit der Reform des Bewertungs- und Grundsteuerrechts befassen.

Im Lichte der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Einheitsbewertung ist daran zu erinnern, dass auch die Vorschriften und Bewertungsparameter zur Verkehrswertermittlung laufend fortzuentwickeln sind. So hat beispielsweise Herr Dr. Sprengnetter in seinem Vortrag „NHK regionalisieren – ja oder nein?“ auf dem 26. Jahreskongress der Immobilienbewertung Anfang 2018 in Fulda zurecht auf die mangelnde Aktualität der NHK 2010, etwa durch unzureichende Abbildung neuer Bauweisen, hingewiesen.

*Michael Roscher  
Erich-Klausener-Straße 36  
15827 Blankenfelde*

*Der Autor ist im Bundesministerium der Finanzen tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.*