



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

**Stellungnahme Nr. 40/2014
September 2014**

**Zu den Verfassungsbeschwerden zur Vereinbarkeit von § 76 Abs. 1, Abs. 3
Nr. 1 BewG mit Art. 3 Abs. 1 GG
1 BvR 639/11 und 1 BvR 889/12**

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RA und Notar Prof. Dr. Wolfgang Kuhla (Berichterstatter)
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Prof. Dr. Michael Quaas
RA Dr. Gerhard Strate
RA und Notar Prof. Dr. Bernhard Stürer
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 -11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 163.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

I. Sachverhalt

Die Verfassungsbeschwerden betreffen

die Frage, ob es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass gem. § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG Grundstücke mit besonders gestalteten oder ausgestatteten Ein-/Zweifamilienhäusern im Sachwertverfahren, sonstige Grundstücke mit Ein-/Zweifamilienhäusern dagegen gem. § 76 Abs. 1 BewG nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten sind, sowie

die Frage, ob es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass der Gesetzgeber eine Hauptfeststellung nach 1964 nicht anordnete und daher für die verfahrensgegenständlichen Einheitswertbestimmungen die Wertverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunkts 1. Januar 1964 und des Jahres 1958 gelten.

1. Streitgegenständliche Rechtsnormen

Das BewG regelt die Feststellung des Wertes von Wirtschaftsgütern, soweit an diesen bei der Festsetzung von Steuern angeknüpft wird. Für Grundbesitz ist ein so genannter Einheitswert zu bestimmen (vgl. § 19 BewG). Der Terminus Einheitswert hebt hervor, dass der so bestimmte Wert eine einheitliche Besteuerungsgrundlage für mehrere Steuerarten bildet.

Für die Bewertung bebauter Grundstücke sieht § 76 BewG zwei Verfahren vor: Ist das Grundstück mit Ein-/Zweifamilienhäusern bebaut, so richtet sich die Bewertung gem. § 76 Abs. 1 BewG grundsätzlich nach dem Ertragswertverfahren (§§ 78 ff. BewG). Das Ertragswertverfahren ermittelt den Wert des Grundstücks an den (potentiellen) Erträgen aus dem Grundstück (wie etwa der Jahresrohmiete). Dagegen erfolgt die Bewertung bei Ein-/Zweifamilienhäusern, die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach § 76 Abs. 1 BewG zu bewertenden Ein-/Zweifamilienhäusern unterscheiden, gem. § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG nach dem Sachwertverfahren (§§ 83 ff. BewG). Dieses bemisst den Wert des Grundeigentums am Erwerbs- bzw. Herstellungswert des Bodens, der Gebäude und der Außenanlagen. Die Norm lautet:

„§ 76 Bewertung

- (1) Der Wert des Grundstücks ist vorbehaltlich des Abs. 3 im Wege des Ertragsverfahrens (§§ 78 bis 82) zu ermitteln für

[...]

4. Einfamilienhäuser,
5. Zweifamilienhäuser.

[...]

(3) Das Sachwertverfahren ist abweichend von Abs. 1 anzuwenden

1. bei Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern, die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach Abs. 1 zu bewertenden Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern unterscheiden.

[...]"

Gem. § 21 Abs. 1 BewG sind in Zeitabständen von jeweils sechs Jahren die Einheitswerte allgemein festzustellen (Hauptfeststellung), also alle Grundstücke neu zu bewerten. Die Norm kommt jedoch nicht zur Anwendung. Denn gem. Art. 2 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes (BewÄndG 1965) vom 13. August 1965¹ i.d.F. vom 22. Juli 1970² bestimmt – abweichend von § 21 Abs. 1 BewG – ein besonderes Gesetz den Zeitpunkt für eine neue Hauptfeststellung. Ein solches Gesetz wurde bisher nicht erlassen. Die letzte Hauptfeststellung erfolgte zum 1. Januar 1964.

Entsteht ein Bewertungsobjekt nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt neu oder soll ein Grundstück nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt erstmals Gegenstand einer Steuer sein, so ist gem. § 23 Abs. 1 BewG der Einheitswert nachträglich festzustellen (Nachfeststellung). Für die Nachfeststellung gelten die Wertverhältnisse im (letzten) Hauptfeststellungszeitpunkt, d. h. derzeit die Wertverhältnisse am 1. Januar 1964 (§ 27 BewG). § 27 BewG lautet:

„§ 27 Wertverhältnisse bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen

Bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz sind die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen.“

Die Fortgeltung der Werte vom 1. Januar 1964 ist auch in den Normen zur Durchführung des Ertrags-/Sachwertverfahrens angeordnet (siehe § 79 Abs. 5, § 80 Abs. 1 Satz 2 und 4, § 85 Satz 2 und 3, § 86 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2, § 89 Satz 1 und 2 BewG). Im Sachwertverfahren ist teilweise sogar auf die Wertverhältnisse des Jahres 1958 abzustellen (§ 85 Satz 1, § 89 Satz 1 BewG).

2. Die Verfassungsbeschwerden im Einzelnen

a) Verfassungsbeschwerde 1 BvR 639/11

aa) Nachfeststellung des Einheitswertes eines Grundstücks

Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin eines Grundstücks, auf dem sie im Jahr 2005 ein Einfamilienhaus errichtete. Dessen Gesamtwohnfläche betrug 290,94 m². Im Rahmen der Nachfeststellung des Einheitswertes auf den 1. Januar 2006 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 26. März 2008 den Einheitswert des Grundstücks auf 94.588,00 € fest. Die Werte ermittelte das Finanzamt durch Anwendung des Sachwertverfahrens.

Nachdem das Grundstück Ende des Jahres 2008 mit einem eigentumsähnlichen Dauerwohnrecht nach § 31 WEG belastet wurde und somit zwei grundsteuerliche Einheiten entstanden waren, erfolgte eine erneute Nachfeststellung auf den 1. Januar 2009. Hierbei bewertete das Finanzamt das

¹ BGBl. I, S. 851.

² BGBl. I, S. 1118.

Grundstück nach dem Ertragswertverfahren und ermittelte einen Einheitswert von 28.427,00 €. Der Grundsteuermessbetrag war entsprechend niedriger festzusetzen.

bb) Verfahren

Gegen den Bescheid vom 26. März 2008 legte die Beschwerdeführerin Einspruch ein und rügte eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG, weil für die Wertfeststellung im Rahmen der Nachfeststellungen unterschiedlichen Bewertungsverfahren angewandt worden waren.

Das Finanzamt wies den Einspruch mit Bescheid vom 2. März 2009 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG. Dieser komme zur Anwendung, wenn das Bewertungsobjekt eine besondere Gestaltung oder eine besondere Ausstattung aufweise. Dies sei bei einer Wohnfläche von mehr als 220 m² der Fall. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG liege nicht vor.

Gegen den Einspruchsbescheid erhob die Beschwerdeführerin Klage beim FG Neustadt (Rheinland-Pfalz). Mit Urteil vom 6. Mai 2010 wies das FG Neustadt die Klage ab. Das Gericht konnte keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG feststellen. Das Nebeneinander von Ertragswert- und Sachwertverfahren folge „aus der sachgerechten Erwägung, dass sich zwar für die meisten, aber nicht für alle Einfamilienhäuser eine übliche Jahresmiete verhältnismäßig leicht ermitteln oder anhand ausreichender Kriterien vermieteter Vergleichsobjekte schätzen lässt“. Auch der Umstand, dass gem. § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG nur Grundstücke mit besonderer Gestaltung oder Ausstattung nach dem Sachwertverfahren zu bewerten sind und daher wesentliche Unterschiede zu „einfachen“ Grundstücken nach § 76 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 BewG bestehen, spreche gegen eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG. Eine abweichende Beurteilung ergebe sich auch nicht aus dem Beschluss des BVerfG vom 7. November 2006 (1 BvL 10/02) zur Verfassungswidrigkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Denn die Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer einerseits und die Einheitsbewertung bebauter Grundstücke andererseits beruhen auf verschiedenen Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers.

Das FG Neustadt ließ die Revision gegen sein Urteil nicht zu. Die Beschwerdeführerin legte daraufhin eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH ein. Der BFH wies die Beschwerde mit Beschluss vom 18. Januar 2011 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies der BFH auf seine Urteile vom 30. Juni 2010 (II R 60/08 sowie II R 12/09). Dort habe der BFH bereits die Vereinbarkeit von § 76 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 1 BewG mit Art. 3 Abs. 1 GG festgestellt.

Gegen diesen Beschluss erhob die Beschwerdeführerin Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht.

b) Verfassungsbeschwerde 1 BvR 889/12

aa) Nachfeststellung des Einheitswertes eines Grundstücks

Die Beschwerdeführer erlangten im Jahre 1999 Eigentum an einem Grundstück, das mit einem 1935/1936 errichteten Haus bebaut war. Das Haus wies zu diesem Zeitpunkt eine Wohnfläche von 315 m² auf. Das Finanzamt hatte bereits mit Bescheid vom 18. März 1982 einen Einheitswert als Grundstück mit Zweifamilienhaus in Höhe von 54.600,00 DM festgestellt. Die Bewertung erfolgte im Ertragswertverfahren.

Nach dem Erwerb erweiterten die Beschwerdeführer die Wohnfläche um 30 m² und nahmen zahlreiche Umbauarbeiten vor.

Das Finanzamt setzte auf den 1. Januar 2002 durch Bescheid vom 13. April 2004 einen Einheitswert von 85.130,00 € als Grundstück mit Einfamilienhaus und einen entsprechend höheren Grundsteuermessbetrag fest. Die Bewertung des Grundstücks erfolgte wegen der Wohnfläche des Gebäudes im Sachwertverfahren.

bb) Verfahren

Gegen den Bescheid legten die Beschwerdeführer Einspruch ein. Das Finanzamt senkte mit Bescheid vom 28. Juni 2005 aufgrund einer Neubewertung einzelner Baumaßnahmen den Einheitswert auf 74.415,00 € und entsprechend den Grundsteuermessbetrag. An der Bewertung nach dem Sachwertverfahren hielt das Finanzamt fest.

Gegen den Einspruchsbescheid erhoben die Beschwerdeführer Klage beim FG Düsseldorf. Das FG Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 13. Oktober 2011 ab. Zur Begründung führte das FG aus, ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sei ausgeschlossen.

Das FG Düsseldorf ließ die Revision gegen sein Urteil nicht zu. Die Beschwerdeführerin legte eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH ein. Dieser wies die Beschwerde mit Beschluss vom 24. Februar 2012 als unbegründet zurück. Der BFH verwies auf seine bisherige Rechtsprechung.

Gegen den Beschluss des BFH erhoben die Beschwerdeführer Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht.

II. Rechtliche Würdigung

Die Verfassungsbeschwerde in dem Verfahren 1 BvR 889/12 ist unzulässig, soweit sie auf eine Verletzung von Art. 2, 6 und 14 G gestützt wird. § 90 Abs. 2 BVerfGG verlangt, dass ein Beschwerdeführer den Rechtsweg auch mit denjenigen Rügen erschöpft, welche er sodann – soweit sie ergebnislos geblieben sind – zur Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht zu stellen gedenkt. Nur auf diese Weise ist es den Fachgerichten möglich, das Bundesverfassungsgericht zu entlasten, indem sie diesen verfassungsrechtlichen Rügen – soweit sie begründet sind – Rechnung tragen oder sich mit ihnen – soweit sie unbegründet sind – inhaltlich auseinandersetzen.³ Die Verletzung der genannten Grundrechte ist – soweit ersichtlich – im fachgerichtlichen Verfahren nicht gerügt worden, so dass die Verfassungsbeschwerde insoweit nicht zulässig ist.

Die Verfassungsbeschwerden sind also nur zu prüfen, soweit die Beschwerdeführer gleichermaßen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs.1 GG geltend machen.

Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs.1 GG setzt entweder eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem ohne sachliche Rechtfertigung oder eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem ohne sachliche Rechtfertigung voraus. Hier sind zwei (Un-)Gleichbehandlungen zu unterscheiden: Die unterschiedliche Bewertung verschiedener Grundstücksarten nach Ertragswert-/Sachwertverfahren sowie die dauerhafte Bewertung von Grundstücken anhand der Wertverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunkts 1. Januar 1964 und des Jahres 1958.

Unter dem erstgenannten Aspekt liegt eine die Zulässigkeit der Beschwerden begründende Beschwer auf der Hand. Sie ist allerdings auch insoweit gegeben, als die Fortgeltung der maßgeblichen Wertverhältnisse seit mehr als vier Jahrzehnten in Frage steht. Insbesondere im Rahmen des

³ BVerfG, Kammerbeschluss vom 7. Januar 1992 - 1 BvR 1490/89, Juris Rdnr. 1.

Sachwertverfahrens kann die Maßgeblichkeit der jahrzehntelang zurückliegender Produktions- und Preisverhältnisse zur Ermittlung realitätsfern *hoher* Werte und zur sachwidrigen Gewichtung der einzelnen wertbildenden Faktoren führen.⁴In der Sache begegnet die Regelung des § 76 BewG, der typisierend unterschiedliche Bewertungsverfahren für maßgeblich erklärt, keinen Bedenken (dazu unter 1.). Die Fortgeltung der maßgeblichen Wertverhältnisse seit mehr als einem halben Jahrhundert verletzt dagegen Art. 3 Abs. 1 GG (dazu unter 2.).

1. Bewertung nach Ertragswert-/Sachwertverfahren

Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht in der Anwendung unterschiedlicher Bewertungsverfahren bei Grundstücken mit Ein-/Zweifamilienhäusern mit besonderer Ausstattung/Ausgestaltung einerseits und Grundstücken mit „einfachen“ Ein-/Zweifamilienhäusern andererseits. Insoweit liegt schon keine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem vor (dazu unter a)). Jedenfalls wäre eine solche Ungleichbehandlung sachlich gerechtfertigt (dazu unter b)).

a) Keine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem

Es fehlt bereits an einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem.

aa) Ungleichbehandlung

Indem gem. § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG Grundstücke mit Ein-/Zweifamilienhäuser, die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den nach § 76 Abs. 1 BewG zu bewertenden Häusern unterscheiden, nach dem Sachwertverfahren, Grundstücke mit „einfachen“ Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 76 Abs. 1 Nr. 4 und 5 BewG dagegen nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten sind, liegt eine Ungleichbehandlung verschiedener Sachverhalte vor.

bb) Sachverhalte nicht wesentlich gleich

Grundstücke nach § 76 Abs. 1 Nr. 4 und 5 BewG einerseits und Grundstücke nach § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG andererseits sind nicht wesentlich gleich.

Entscheidend für die wesentliche Gleichheit ist nicht etwa eine umfassende Vergleichbarkeit der die Vergleichsgruppe bildenden Sachverhalte, sondern nur deren wesentliche Vergleichbarkeit hinsichtlich desjenigen Vergleichskriteriums, das für den Anlass der (ungleich wirkenden) Behandlung in einem engen Sachzusammenhang steht.⁵

Gemessen hieran lassen sich die genannten Grundstücksarten gerade nicht vergleichen. Dies hielt das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Urteil vom 10. Februar 1987 fest:

„Die gesetzliche Anordnung von zwei Bewertungsmaßstäben beruht auf der Erwägung, dass sich für die meisten, aber nicht für alle Grundstücksarten die gezahlte oder übliche Jahresrohmiete verhältnismäßig unschwer ermitteln oder in befriedigender Weise schätzen ließe. Das auf den

⁴ Vgl. *BVerfG*, Beschluss vom 7. November 2006 – 1 BvL 10/02, *Juris Rdnr.* 168.; a.A. *FG Düsseldorf* im angefochtenen Urteil, *UA S.* 21.

⁵ *Helge Sodan*, *Grundgesetz. Kommentar*, 1. Aufl. 2011, *Art. 3, Rdnr.* 10.

Herstellungskosten basierende Sachwertverfahren soll danach nur in den Fällen angewandt werden, in denen es keine vergleichbaren Grundstücke mit Mieteinnahmen gibt⁶.

Das BVerfG erläutert auch den historischen Hintergrund der unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe:

„Für die Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes auf den 1. Januar 1964 wurde zunächst angestrebt, ein einheitliches Bewertungsverfahren zu schaffen. Dieser Versuch wurde deshalb aufgegeben, weil sich herausgestellt hatte, daß die charakteristischen wertprägenden Merkmale bei den einzelnen Grundstücksarten unterschiedlich seien. So richtete sich der Wert eines Mietwohnungsgrundstücks regelmäßig nach dem Reinertrag. In den Fällen, in denen bei bebauten Grundstücken ein besondere Grundstücksertrag entweder nicht oder nur unvollkommen oder undeutlich in Erscheinung trete, sei in erster Linie ein nach den Herstellungskosten zu errechnender Sachwert bestimmend. Mit der einheitlichen Anwendung eines nur für eine Grundstücksgruppe zutreffenden Verfahrens auf eine andere Gruppe würden wesensfremde oder sogar unrichtige Bewertungselemente herangezogen. Dies würde die Gleichmäßigkeit der Bewertung eher in Frage stellen als die gesonderte Anwendung eines nur für die jeweilige Grundstücksgruppe zutreffenden Verfahrens“⁷.

Gerade im entscheidenden Vergleichskriterium, nämlich der geeigneten Wertbemessungsmethodik, unterscheiden sich die Grundstücksarten. Die „Zweigleisigkeit des Bewertungsverfahrens“⁸ dient also gerade der Gewährleistung einer Gleichbehandlung.⁹

b) Sachliche Rechtfertigung

Ginge man von einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem aus, so wäre diese jedenfalls sachlich gerechtfertigt.

Grundsätzlich richtet sich die sachliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung nach der vom BVerfG seit etwa 1980 verwandten „neuen Formel“. Danach hat sich die sachliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung an Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten auszurichten. Die Ungleichbehandlung muss einem legitimen Zweck dienen und zu dessen Erreichung geeignet und erforderlich sein; Ungleichbehandlung und rechtfertigender Grund müssen in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.¹⁰ Teilweise beschränkt sich das Bundesverfassungsgericht jedoch auf eine bloße Willkürprüfung, d. h. auf die Prüfung vernünftiger, aus der Natur der Sache resultierender oder ein sonstiger sachlich einleuchtender Gründe für die Ungleichbehandlung.¹¹

Das Bundesverfassungsgericht legt in Abhängigkeit vom betroffenen Rechtsgebiet unterschiedlich strenge Prüfungsmaßstäbe an. So räumt das Gericht dem Gesetzgeber u. a. in der Steuergesetzgebung einen weiten Gestaltungsspielraum ein und beschränkt seine Rechtfertigungsprüfung auf die soeben beschriebene Willkürkontrolle:

„Der Gleichheitssatz hat im Steuerrecht seine besondere Ausprägung in Form des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit gefunden, wobei die Besteuerung – insbesondere im

⁶ BVerfG, Urteil vom 10. Februar 1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, Juris Rdnr. 59; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 4. Juni 1976 – 1 BvR 360/74, Juris.

⁷ BVerfG, Urteil vom 10. Februar 1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, Juris Rdnr. 58.

⁸ BVerfG, Urteil vom 10. Februar 1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, Juris Rdnr. 58.

⁹ BVerfG, Urteil vom 10. Februar 1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, Juris Rdnr. 58; Rössler/Troll, Bewertungsgesetz. Kommentar, 19. Aufl. 2014, BewG § 76, Rdnr. 8.

¹⁰ Vgl. BVerfGE 89, 365 (377 f.); 91, 389 (403 f.); 103, 225 (235 ff.).

¹¹ S. etwa BVerfGE 1, 14 (52).

Einkommenssteuerrecht – grundsätzlich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist [...]. Dabei beruht die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG stets auf einem Vergleich von Lebensverhältnissen, die nie in allen, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sind. Es ist Sache des Gesetzgebers, zu entscheiden, welche Elemente der zu ordnenden Lebensverhältnisse er als maßgebend dafür ansieht, sie im Recht gleich oder verschieden zu behandeln. Voraussetzung für die Übereinstimmung einer Regelung mit dem Gleichheitssatz ist lediglich, daß die gewählte Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen beruht. Im Rahmen seiner weitgehenden Gestaltungsfreiheit im Bereich des Steuerrechts kann sich der Gesetzgeber auch von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen. Seine Gestaltungsfreiheit endet erst dort, wo die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein sachlicher Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt. Nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen der gesetzgeberischen Freiheit ist vom Bundesverfassungsgericht nachzuprüfen¹².

„Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes [...]. Diese grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit¹³.

Eine unterschiedliche Belastung aufgrund unterschiedlicher finanzieller Leistungsfähigkeit ist damit sachlich gerechtfertigt. Folgerichtigkeit meint, der Gesetzgeber muss unterschiedliche Belastungen am von ihm gewählten Belastungsgrund ausrichten. Eine sachliche Rechtfertigung liegt insoweit dann vor, wenn die Unterscheidung dem Erreichen des Belastungsziels dient.¹⁴

Gemessen hieran liegt eine sachliche Rechtfertigung vor. Die Ungleichbehandlung ist folgerichtig, denn sie dient dem Erreichen des Belastungsziels. Belastungsziel ist hier die Besteuerung von Grundvermögen. Die an den Einheitswert anknüpfenden Steuern (insbesondere die Grundsteuer) sind Substanzsteuern. Da aber der Wert der Grundstücke – je nachdem, ob die Grundstücke über eine besondere Ausgestaltung oder Ausstattung verfügen – unterschiedlich ist, rechtfertigt dies die Anwendung eines Bewertungsverfahrens, das diesen Unterschieden pauschalierend Rechnung trägt.

Eine andere Bewertung ergibt sich auch nicht vor dem Hintergrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. November 2006. Hier hob das Gericht das Prinzip der Folgerichtigkeit hervor. Es schlussfolgerte, die notwendige Besteuerung anhand des vom Gesetzgeber definierten Belastungsgrundes verbiete eine unterschiedliche Regelung des Bewertungsgegenstandes zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele. Diese seien auf der Ebene der Bemessung der Steuerhöhe selbst umzusetzen:

¹² BVerfG, Urteil vom 10. Februar 1987 – 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, Juris Rdnr. 56; vgl. auch BVerfGE 50, 386 (391); 55, 72 (89 f.) – ohne die Hervorhebung.

¹³ BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006 – 1 BvL 10/02, Juris Rdnr. 94; vgl. BFH, Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 60/08, Juris Rdnr. 21.

¹⁴ BVerfG, Beschluss vom 4. Dezember 2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, Juris Rdnr. 51.

„Bei den weiteren, sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung kann der Gesetzgeber auf dem solcher Art zutreffend ermittelten Wert der Bereicherung aufbauen und Lenkungsziele, etwa in Form steuerlicher Verschonungsnormen, zielgenau und normenklar ausgestalten. Stellt der Gesetzgeber dagegen schon bei der Bewertung als der notwendigen Verdeutlichung der nicht als Geldbetrag vorliegenden Gegenstände in einem Geldwert auf andere Bewertungssysteme ab, so löst er sich von seiner Belastungsgrundentscheidung und legt damit strukturell Brüche und Wertungswidersprüche des gesamten Regelungssystems an. [...]

Zur Verfolgung außerfiskalischer Förderungs- und Lenkungsziele im Erbschaftsrecht ist die Bewertungsebene daher aus verfassungsrechtlichen Gründen bereits vom Ansatz her ungeeignet. Ein regulierendes Eingreifen des Gesetzgebers mittels Differenzierungen beim Bewertungsmaßstab für bestimmte Vermögensgegenstände scheidet als gleichheitswidrig aus. Denn es ist nicht mit dem Erfordernis der gleichheitsgerechten Ausgestaltung des Lenkungsziels [...] vereinbar. Der Versuch einer Lenkung auf der Bewertungsebene führt zu uneinheitlich vom gemeinen Wert abweichenden Bewertungsergebnissen und damit dazu, dass schon beim ersten Schritt der Ermittlungen der Steuerbelastung darauf verzichtet wird, die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen zu lassen. Dadurch werden zufällig und willkürlich eintretende Entlastungen bereits strukturell angelegt.“¹⁵

Die hier in Frage stehende Differenzierung der Bewertungsmethoden verfolgt keine außerfiskalischen Lenkungsziele, sondern dient im allgemeinen fiskalischen Interesse der sachgerechten Ermittlung des Wertes der Grundstücke – je nach Grundstücksart.

2. Keine Anpassung der Wertverhältnisse seit 1964

Der Gleichheitssatz ist allerdings insoweit verletzt, als dass der Gesetzgeber eine erneute Hauptfeststellung nicht anordnete und daher für die verfahrensgegenständlichen Einheitswertbestimmungen die Wertverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunkts 1. Januar 1964 und des Jahres 1958 gelten.

a) Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem

Insoweit liegt eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem vor.

aa) Gleichbehandlung

Verschiedene Grundstücke werden zu verschiedenen Zeitpunkten der Haupt- bzw. Nachfeststellung nach denselben Maßstäben bewertet. Insoweit liegt eine Gleichbehandlung vor.

bb) Wesentlich ungleich

Die gleich behandelten Grundstücke sind jedoch wesentlich ungleich. Grundstücke, deren Gestaltung ungefähr um das Jahr 1964 stattfand, finden eine adäquate Abbildung in den Bewertungsmaßstäben. Dagegen entsprechen die den Sachverhaltsfeststellungen zugrunde gelegten Maßstäbe nicht den später gestalteten Grundstücken. Von wesentlichen Änderungen der Bewertungsparameter geht auch der Gesetzgeber aus, regelt er in § 21 Abs. 1 BewG ausdrückliche eine Anpassung der Bewertung alle sechs Jahre.

¹⁵ BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006 – 1 BvL 10/02, Juris Rdnr. 106 f.

b) Keine sachliche Rechtfertigung

Eine sachliche Rechtfertigung liegt nicht vor. Die Maßstäbe der sachlichen Rechtfertigung einer Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem sind nach der Rechtsprechung des BVerfG zwar sehr weit. Eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem ist danach nur dann *nicht* gerechtfertigt, wenn nach einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise die tatsächlichen Ungleichheiten in dem jeweils in Betracht kommenden Zusammenhang so bedeutsam sind, dass eine differenzierende Betrachtung verfassungsrechtlich geboten ist.¹⁶

Trotz niedriger Hürden für eine Rechtfertigung der Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem liegt hier keine sachliche Rechtfertigung vor.

Eine solche kann sich allenfalls aus Praktikabilitätsabwägungen ergeben: Eine permanente Anpassung ist nicht effektiv möglich. Für einen gewissen Zeitraum müssen einmal festgesetzte Werte gelten.¹⁷ Jedoch gebietet der Gleichbehandlungsgrundsatz und der daraus resultierende Auftrag des Gesetzgebers, eine realitätsgerechte Bewertung für die Bemessung von Steuern¹⁸ und damit auch eine realitätsgerechte Anpassung der Bewertungskriterien in angemessenen Zeitabständen sicherzustellen.

„Die Bemessungsgrundlage muss [...] auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden“¹⁹.

Eine differenzierende Behandlung von Grundstücken, die zu verschiedenen Zeitpunkten zu bewerten sind, ist damit verfassungsrechtlich geboten. Jedenfalls ist das Unterlassen jeglicher Anpassung über vier Dekaden (verfahrensgegenständlich sind hier Nachfeststellungen auf den 1. Januar 2002 bzw. auf den 1. Januar 2006) unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen.

Einen angemessenen Zeitrahmen sah das Bundesverfassungsgericht zu Recht bereits bei einer 10jährigen Fortgeltung derselben Maßstäbe für die Vermögensbewertung von unbebauten Grundstücken nach § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG als überschritten an:

„Aufgrund der durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, 145 Abs. 3 Satz 2 BewG angeordneten, bis Ende 2006 geltenden Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 entspricht die Bewertung jedoch zumindest aktuell nicht mehr den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG. Denn der Gesetzgeber verfehlt damit 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 [...]. Keiner Entscheidung bedarf dabei vorliegend, welche Festschreibungsfrist als unter Gleichheitsgesichtspunkten noch akzeptabel anzusehen wäre. Jedenfalls bei Grundbesitzern, die auf einen fast elf Jahre zurückliegenden Zeitpunkt fixiert werden, ist die Grenze überschritten, bis zu der von einer strukturell ausreichend gleichheitsgerechten Ausgestaltung ausgegangen werden kann. Denn die Preisentwicklung auf dem Grundstücksmarkt führt dazu, dass die vergangenheitsbezogenen Werte sowohl die Wertverhältnisse innerhalb der Gruppe

¹⁶ BVerfGE 86, 81 (87); vgl. auch BVerfGE 1, 264 (275 f.); 90, 226 (239).

¹⁷ S. etwa BVerfG, Beschluss vom 4. Juni 1976 – 1 BvR 360/74, Juris.

¹⁸ BFH, Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 60/08, Juris Rdnr. 22; Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 12/09, Juris Rdnr. 15.

¹⁹ BVerfG, Beschluss vom 22. Juni 1995 – 2 BvL 37/91, Juris Rdnr. 47.

der unbebauten Grundstücke nicht mehr in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden als auch nicht mehr den Gegenwartswerten anderer Vermögensgegenstände entsprechen.“²⁰

Dies muss erst recht gelten, wenn wie hier ca. 40 Jahre alte Bewertungsmaßstäbe Anwendung finden. Dies hat bereits der BFH festgestellt. Unter Hinweis auf den soeben zitierten Beschluss des BVerfG führt der BFH aus:

„Hiernach verfehlt erst recht die über mehr als vier Jahrzehnte unveränderte Einheitsbewertung des Grundbesitzes nach Maßgabe des Hauptfeststellungszeitpunkts auf den 1. Januar 1964 die sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen.

[...]

Die mehrere Jahrzehnte umfassende Dauer des Hauptfeststellungszeitraums führt [...] bei der Bewertung von Gebäuden im Sachwertverfahren zu einer Verletzung des verfassungsrechtlichen Gebots einer folgerichtigen Gesetzgebung. Aufgrund der Entwicklung des Bauwesens gibt es eine immer größere Zahl von Gebäuden, die sich nach Bauart, Bauweise, Konstruktion oder Objektgröße von den im Jahr 1958, dessen Baupreisverhältnisse für die Einheitsbewertung maßgeblich sind [...], vorhandenen Gebäuden so sehr unterscheiden, dass ihre Bewertung nicht mehr mit einer verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Genauigkeit und Überprüfbarkeit möglich ist. Für derartige neue Gebäude ist ein Vergleich mit den Herstellungskosten für bereits im Jahr 1958 bestehende entsprechende Gebäude nicht möglich. Eine Schätzung, wie viel die Errichtung neuartiger Gebäude im Jahr 1958 gekostet hätte, wenn es damals bereits solche Gebäude gegeben hätte, kann nur zu mehr oder minder richtigen Näherungswerten führen.

[...]

Das jahrzehntelange Unterlassen einer erneuten Grundstücksbewertung führt darüber hinaus zwangsläufig zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Defiziten beim Gesetzesvollzug. Ohne eine in regelmäßigen Abständen erfolgende Neubewertung sämtlicher der Einheitsbewertung unterliegender Objekte ist nicht sichergestellt, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die Wertänderungen bewirken und zu Fortschreibungen nach § 22 BewG führen müssten, im Sinne des erforderlichen gleichmäßigen Gesetzesvollzugs durchgehend erfasst werden. Umstände, die eine Fortschreibung auslösen können, werden den Finanzämtern oft nur von dritter Seite mitgeteilt. Meistens erhalten die Finanzämter die Mitteilung über den Grund für eine Fortschreibung erst nach längerer Zeit. § 22 Abs. 4 Satz 1 BewG verpflichtet die Finanzämter nicht, stets von sich aus tätig zu werden.“²¹

Diesen Ausführungen ist beizupflichten. Zwar meinte der BFH, für Bewertungsstichtage bis zum 1. Januar 2007 sei die Weitergeltung der Maßstäbe von 1964 als verfassungsgemäß zu betrachten. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ergäbe sich erst bei der Beibehaltung der Bewertungsmaßstäbe über den 1. Januar 2007 hinaus²². Dogmatisch ist diese Beschränkung nicht zu begründen. Einen Begründungsversuch unternimmt der BFH auch nicht. Der BFH dürfte sich allein aus fiskalischen und pragmatischen Erwägungen sowie zur Wahrung des Rechtsfriedens veranlasst gesehen haben, nicht schon bei früheren Stichtagen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG festzustellen.

²⁰ BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006 – 1 BvL 10/02, Juris Rdnr. 168.

²¹ BFH, Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 12/09, Juris Rdnr. 16 ff.; Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 60/08, Juris Rdnr. 23 ff.

²² BFH, Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 60/08, Juris Rdnr. 19; Urteil vom 30. Juni 2010 – II R 12/09, Juris Rdnr. 12.