Vorlagebeschluss vom 22. Oktober 2014, II R 37/14

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 22.10.2014 II R 16/13 - Vorlage der Vorschriften über die Einheitsbewertung an das BVerfG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit

BFH II. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1 S 1, BewG § 19, BewG § 20, BewG § 21, BewG § 23, BewG § 27, BewG § 76 Abs 1, BewG § 93 Abs 1 S 2, Bew/EStGÄndG Art 2 Abs 1 S 3, AO § 182 Abs 2 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 28. April 2014, Az: 3 K 3370/10

Leitsätze

NV: Der BFH hält die Vorschriften über die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1. Januar 2009 für verfassungswidrig, weil die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 für die Einheitsbewertung zu Folgen führt, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht mehr vereinbar sind.

Tenor

Das Verfahren wird ausgesetzt.

Es wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob §§ 19, 20, 21, 23, 27, 76 Abs. 1, § 93 Abs. 1 Satz 2 des Bewertungsgesetzes i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes vom 13. August 1965 (BGBl I 1965, 851) i.d.F. des Art. 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1970 (BGBl I 1970, 1118) seit dem Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2009 wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) verfassungswidrig sind.

Tatbestand

1 Teil A: Sachverhalt

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) kaufte im Jahr 2007 im ehemaligen Westteil von Berlin ein Grundstück, das mit einem 1981 errichteten, unsanierten Wohnhaus bebaut ist. Im Jahr 2008 teilte er das Objekt in fünf Wohnungseigentumseinheiten und zwei Teileigentumseinheiten (Garagen) auf.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte für diese Einheiten im Wege der Nachfeststellung Einheitswerte auf den 1. Januar 2009 fest. Die Wohnungen bewertete das FA als Einfamilienhäuser --Wohnungs-/Teileigentum-- im Ertragswertverfahren ausgehend von einem monatlichen Mietwert von 3,90 DM/m² (gute Ausstattung, Mietspiegelfeld Ia) und einem Vervielfältiger von 9,1 (Bauausführung A, Nachkriegsbau nach dem 20. Juni 1948). Für die Garagen als sonstige bebaute Grundstücke --Wohnungs-/Teileigentum-- wurde der Wert im Sachwertverfahren ermittelt. Außerdem setzte das FA aufgrund der festgesetzten Grundsteuermessbeträge die Grundsteuer fest. Im Einzelnen ergaben sich für die Wohnungen folgende Werte:

4

Wohnung Nr.	Fläche m²	Einheitswert €	Steuermessbetrag €	Grundsteuer €
1 und 3	74	16.105	56,36	456,48
2	94	20.451	71,57	579,68
4	90	19.582	68,53	555,08
5	78	16.974	59,40	481,12

5 Die Einsprüche und die auf Aufhebung der Einheitswertbescheide und der Einspruchsentscheidungen gerichtete Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die Vorschriften über die Einheitsbewertung seien trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken auf den 1. Januar 2009 noch als verfassungsgemäß anzusehen. Es sei auch nicht zulässig, aus einem aktuellen Mietspiegel unter Berücksichtigung von Preisindices auf den Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 zurückzurechnen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1460 veröffentlicht.

6 Mit der Revision macht der Kläger geltend, die Vorschriften über die Einheitsbewertung seien zum Stichtag 1. Januar 2009 nicht mehr verfassungsgemäß gewesen. Es sei zu nicht mehr hinnehmbaren Wertverzerrungen gekommen. Die Grundsteuer in Berlin betrage bei Mietwohnungen laut Betriebskostenspiegel der Senatsverwaltung zwischen 0,15 und 0,37 €/m² monatlich, bei seinen Wohnungen jedoch etwa 0,50 €/m². § 79 des Bewertungsgesetzes (BewG) müsse verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, dass die der Einheitsbewertung zugrunde zu legende Miete aus aktuellen Mietspiegeln durch Zurückrechnung auf den 1. Januar 1964 ermittelt werde.

7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidungen vom 18. November 2010 und die Einheitswertbescheide vom 25. Juni 2010 aufzuheben.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 Teil B: Vorlageentscheidung

10 Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) geboten. Der Senat ist davon überzeugt, dass die im Streitfall anzuwendenden Vorschriften über die Einheitsbewertung (§§ 19, 20, 21, 23, 27, 76 Abs. 1, § 93 Abs. 1 Satz 2 BewG, Art. 2 Abs. 1 Satz 3 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965 --BewÄndG 1965-- [BGBl I 1965, 851] i.d.F. des Art. 2 des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes vom 22. Juli 1970 [BGBl I 1970, 1118]) am Stichtag 1. Januar 2009 nicht mehr den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprochen haben.

11 I. Rechtslage/Rechtsentwicklung

12 1. Anwendungsbereich und Grundlagen der Einheitsbewertung

13 a) Einheitswerte werden nach § 19 Abs. 1 BewG für inländischen Grundbesitz, und zwar für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a und 51a BewG), für Grundstücke (§§ 68 und 70 BewG) und für Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--). Die Einheitswerte werden gemäß § 20 Satz 1 BewG nach den Vorschriften des Ersten Abschnitts des Zweiten Teils des BewG ermittelt. Im Feststellungsbescheid (§ 179 AO) sind nach § 19 Abs. 3 BewG auch Feststellungen über die Art und die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit zu treffen. Feststellungen nach § 19 Abs. 1 und 3 BewG erfolgen gemäß § 19 Abs. 4 BewG nur, wenn und soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

14 Die Einheitswertbescheide gelten nicht nur für einen Bewertungsstichtag, sondern so lange, bis sie gemäß § 24 BewG aufgehoben werden oder eine Fortschreibung nach § 22 BewG vorgenommen wird. Ein Feststellungsbescheid über einen Einheitswert (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) wirkt gemäß § 182 Abs. 2 Satz 1 AO auch gegenüber dem Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt mit steuerlicher Wirkung übergeht.

15 b) Bei der Einheitsbewertung sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

16 aa) Eine Hauptfeststellung umfasst gemäß § 19 Abs. 1 BewG alle der Einheitsbewertung unterliegenden wirtschaftlichen Einheiten. Der Hauptfeststellung werden nach § 21 Abs. 2 Satz 1 BewG die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahrs (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt, soweit sich aus den in § 21 Abs. 2 Satz 2 BewG genannten Vorschriften nichts anderes ergibt.

17 bb) Für wirtschaftliche Einheiten, für die ein Einheitswert festzustellen ist, wird gemäß § 23 Abs. 1 BewG der Einheitswert nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 21 Abs. 2

BewG) die wirtschaftliche Einheit neu entsteht oder eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit erstmals zu einer Steuer herangezogen werden soll. Der Nachfeststellung werden nach § 23 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 27 BewG mit Ausnahme der Wertverhältnisse die Verhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt (§ 23 Abs. 2 Satz 2 BewG) zugrunde gelegt, soweit sich aus den in § 23 Abs. 2 Satz 3 BewG genannten Vorschriften nichts anderes ergibt. Nach § 27 BewG sind nicht die Wertverhältnisse im Nachfeststellungszeitpunkt, sondern diejenigen im Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend. Die Verhältnisse, die nicht zu den Wertverhältnissen rechnen, werden als tatsächliche Verhältnisse bezeichnet (§ 22 Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 BewG).

18 cc) Die Fortschreibungen wegen Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse oder zur Beseitigung eines Fehlers der letzten Feststellung sind in § 22 BewG geregelt. Wertfortschreibungen sind unter den in § 22 Abs. 1, 3 und Abs. 4 Satz 1 BewG genannten Voraussetzungen vorzunehmen. Der Wertfortschreibung werden nach § 22 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 27 BewG mit Ausnahme der Wertverhältnisse die Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt (§ 22 Abs. 4 Satz 3 BewG) zugrunde gelegt, soweit sich aus den in § 22 Abs. 4 Satz 4 BewG genannten Vorschriften nichts anderes ergibt. Nach § 27 BewG sind auch in diesem Zusammenhang nicht die Wertverhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt, sondern diejenigen im Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend.

19 2. Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964

20 Hauptfeststellungszeitpunkt ist der 1. Januar 1964, der durch Art. 2 Abs. 1 Satz 1 BewÄndG 1965 festgelegt wurde. Abweichend von § 21 Abs. 1 BewG, wonach die Einheitswerte in Zeitabständen von je sechs Jahren allgemein festgestellt werden (Hauptfeststellung), wurde seit 1964 keine Hauptfeststellung mehr durchgeführt. Dies beruht auf Art. 2 Abs. 1 Satz 3 BewÄndG 1965 i.d.F. des Art. 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1970 (BGBl I 1970, 1118). Danach wird der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes abweichend von § 21 Abs. 1 BewG durch besonderes Gesetz bestimmt. Ein solches Gesetz ist bisher nicht ergangen (zur Rechtsentwicklung im Einzelnen vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.III.1.b bis d; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 1986 II B 49/83, BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782).

21 Der Gesetzgeber hat ungeachtet des weit zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts das Konzept der periodischen zeitnahen Bewertung beibehalten. Er hält am Erfordernis nachfolgender Hauptfeststellungen fest und behält lediglich die Bestimmung des Zeitpunkts einem besonderen Gesetz vor. Damit hat der Gesetzgeber nicht das Erfordernis zeitgerecht mitschreitender Einheitsbewertung in Frage gestellt, sondern seine Erfüllung vorläufig ausgesetzt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.III.1.d).

22 3. Abgrenzung der Wertverhältnisse von den tatsächlichen Verhältnissen

23 a) Die in § 27 BewG angeordnete Anknüpfung an die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt soll die Gleichmäßigkeit der Bewertung innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums sichern. Die Änderungen des Wert- und Preisniveaus innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraums sollen sich nicht auf die Höhe des Einheitswerts auswirken. Alle auf das Wertniveau abgestellten Bewertungsfaktoren sind daher auf die Wertverhältnisse des letzten Hauptfeststellungszeitpunkts zurückzubeziehen. Demgegenüber führt eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse nach § 22 Abs. 1 und 4 BewG zu einer Wertfortschreibung.

24 b) Die Verwaltungsauffassung zur Abgrenzung der Wertverhältnisse von den tatsächlichen Verhältnissen ergibt sich aus den Fortschreibungs-Richtlinien vom 2. Dezember 1971 (BStBl I 1971, 638), die für die auf den 1. Januar 1974 oder auf einen späteren Zeitpunkt durchzuführenden Fortschreibungen, Nachfeststellungen und Aufhebungen der Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes im Hauptfeststellungszeitraum 1964 gelten.

25 Beim Grundvermögen umfasst der Begriff der Wertverhältnisse nach Abschn. 6 Abs. 2 der Richtlinien vor allem die wirtschaftlichen Verhältnisse, die ihren Niederschlag in den Grundstücks- und Baupreisen und im allgemeinen Mietniveau gefunden haben. Bei der Bewertung unbebauter Grundstücke ist von den durchschnittlichen Werten auszugehen, die zum 1. Januar 1964 für vergleichbare Grundstücke ermittelt worden sind. Wertänderungen, die auf einem Bebauungsplan, auf Erschließungsmaßnahmen oder auf einer Änderung der besonderen Verkehrsverhältnisse beruhen, sind als Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren ist von dem am 1. Januar 1964 geltenden Mietniveau auszugehen. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke im Sachwertverfahren sind die für die Hauptfeststellung 1964 maßgebenden Preise zugrunde zu legen. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke im Ertragswertverfahren ist nach Abschn. 6 Abs. 3 der Richtlinien nicht die im Fortschreibungszeitpunkt oder Nachfeststellungszeitpunkt geltende Miete, sondern diejenige Miete zugrunde zu legen, die für das Grundstück am 1. Januar 1964 unter Berücksichtigung des

tatsächlichen Zustandes des Grundstücks im Feststellungszeitpunkt anzusetzen gewesen wäre. Für öffentlich geförderte Wohnungen ist demnach von der preisrechtlich zulässigen Miete auszugehen, die am 1. Januar 1964 gegolten hätte.

26 c) Nach der Rechtsprechung rechnen zu den Wertverhältnissen vor allem die allgemeinen politischen, wirtschaftlichen und Verkehrsverhältnisse, die sich in dem allgemeinen Markt- und Preisniveau im Hauptfeststellungszeitpunkt niedergeschlagen haben (BFH-Urteile vom 12. März 1982 III R 63/79, BFHE 135, 341, BStBl II 1982, 451, und vom 5. Oktober 1984 III R 192/83, BFHE 142, 505, BStBl II 1985, 151, unter I.2.c). Erst nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetretene Änderungen des allgemeinen Wertniveaus aufgrund gewandelter allgemeiner politischer, wirtschaftlicher und rechtlicher Verhältnisse können sich demgemäß bei der Bewertung nicht auswirken (BFH-Urteile vom 26. Juli 1989 II R 65/86, BFHE 158, 87, BStBl II 1990, 147, und vom 29. November 1995 II R 17/93, BFH/NV 1996, 458).

27 Die verminderte Ertragskraft eines Grundstücks, die auf eine veränderte Einzelhandelsstruktur und damit einhergehend auf veränderte Käuferströme sowie auf eine Wirtschaftsabschwächung und die sinkende Kaufkraft der Region, in der das zu bewertende Grundstück gelegen ist, zurückzuführen ist, betrifft nicht die tatsächlichen Verhältnisse, sondern die Wertverhältnisse. Solche Umstände sind Ausdruck der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung, da sie eine Vielzahl von Grundstücken auch in anderen Gemeinden betreffen (BFH-Urteil vom 30. Juli 2008 II R 5/07, BFH/NV 2009, 7).

28 Die nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges eingetretenen allgemeinen Änderungen der politischen, wirtschaftlichen und Verkehrsverhältnisse Berlins fielen unter den bereits damals im Recht der Einheitsbewertung verwendeten Begriff der Wertverhältnisse. Die nicht auf dieser allgemeinen Änderung der Verhältnisse, sondern auf besonderen Umständen beruhende Änderung der wesentlichen Verkehrslage eines Berliner Grundstücks stellte demgegenüber eine bei einer Wertfortschreibung zu berücksichtigende Änderung im tatsächlichen Zustand des Grundstücks dar (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1953 III 150/52 S, BFHE 58, 130, BStBl III 1953, 341). Entsprechendes gilt auch für die Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands durch den Einigungsvertrag und deren Folgen für die Grundstückswerte. Die "Zonenrandlage", die ein wertmindernder Umstand i.S. des § 82 BewG sein kann, gehört zu den Wertverhältnissen und ist daher bei der Einheitsbewertung nach wie vor zu berücksichtigen (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 27 Rz 21, § 82 Rz 40).

29 d) Unter den tatsächlichen Verhältnissen sind insbesondere die sinnlich wahrnehmbaren Eigenschaften des Grundstücks, soweit sie wesentlich für seine Zweckbestimmung und Ertragskraft sind, zu verstehen, aber auch Veränderungen der das Grundstück betreffenden Rechtslage wie etwa der Wegfall der Grundsteuervergünstigung oder Veränderungen in der baurechtlichen (Aus-)Nutzbarkeit (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 7), so etwa wenn ein Grundstück durch die Entwicklung der Verhältnisse die Eigenschaft als Bauland erlangt oder verliert (BFH-Urteil vom 3. Juli 1953 III 233/52 S, BFHE 57, 575, BStBl III 1953, 221).

30 Veränderungen der Verkehrs- und Geschäftslage, wie etwa die Fertigstellung oder der Ausbau einer Straße, an der das Grundstück liegt, können als sichtbare Wertänderungen ebenfalls die tatsächlichen Verhältnisse betreffen (BFH-Urteile vom 28. Oktober 1965 III 163/62 U, BFHE 84, 18, BStBl III 1966, 7, und in BFH/NV 2009, 7; Halaczinsky, a.a.O., § 27 Rz 19; Haas in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, BewG § 27 Rz 28). Sie können allerdings nur dann den tatsächlichen Verhältnissen zugerechnet werden, wenn sie auf besonderen Umständen des Grundstücks beruhen und dieses damit einen "Sondertatbestand" erfüllt (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 7). Zu den tatsächlichen Verhältnissen gehören auch Erschließungsmaßnahmen an dem Grundstück (Haas, a.a.O., BewG § 27 Rz 28).

31 e) Bei bebauten Grundstücken, die wie im Streitfall die Wohnungen im Ertragswertverfahren bewertet werden, gehört zu den Wertverhältnissen auch das allgemeine Mietniveau. Die am Hauptfeststellungszeitpunkt gezahlten oder üblichen Mieten sind demgemäß während des Hauptfeststellungszeitraums der Bewertung unverändert zugrunde zu legen, sofern ihre Änderung nicht in der Änderung tatsächlicher Umstände, z.B. in den baulichen Verhältnissen, begründet ist (BFH-Urteil in BFHE 135, 341, BStBl II 1982, 451). Zu den tatsächlichen Umständen gehören auch die innere und äußere Verkehrs- und die Wohn- oder Geschäftslage des Grundstücks (Halaczinsky, a.a.O., § 79 Rz 106) sowie jegliche, die zulässige Miete beeinflussenden rechtlichen Eigenschaften wie etwa der Wegfall der Eigenschaft "öffentlich gefördert" (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1985 II R 229/83, BFHE 146, 95, BStBl II 1986, 445; vom 23. November 1988 II R 2/86, BFH/NV 1989, 626, und in BFH/NV 1996, 458). Bei Veränderungen derartiger tatsächlicher Umstände ist die Miete anzusetzen, die bei Vorhandensein des geänderten Grundstückszustandes nach den Wertverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt zu erzielen gewesen wäre (Halaczinsky, a.a.O., § 79 Rz 106). Für eine Wohnung, für die die Eigenschaft "öffentlich gefördert" weggefallen ist,

ist demgemäß die Miete anzusetzen, die nach ihrem im Feststellungszeitpunkt gegebenen tatsächlichen Zustand im Hauptfeststellungszeitpunkt üblicherweise hätte erzielt werden können, wenn es sich bereits damals um eine freifinanzierte Wohnung gehandelt hätte (BFH-Urteil in BFH/NV 1989, 626).

32 Die im Ertragswertverfahren gemäß § 78 BewG anzuwendenden Vervielfältiger (§ 80 BewG) bleiben während des Hauptfeststellungszeitraums unverändert bestehen. Eine nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetretene Änderung der Einwohnerzahl der Belegenheitsgemeinde ist nach § 80 Abs. 1 Satz 2 BewG nicht zu berücksichtigen. Bei Umgemeindungen nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt sind gemäß § 80 Abs. 1 Satz 4 BewG weiterhin die Einwohnerzahlen zugrunde zu legen, die für die betroffenen Gemeinden oder Gemeindeteile im Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend waren. Bauliche Veränderungen wie Umbauten und Aufstockungen oder neu auftretende Bauschäden können allerdings zu einem von der Hauptfeststellung abweichenden Vervielfältiger führen (Halaczinsky, a.a.O., § 27 Rz 19, § 80 Rz 27 bis 29, 34 bis 36).

33 f) Die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Anwendung des Sachwertverfahrens gemäß § 76 Abs. 3 Nr. 1 BewG sind an den Wertverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt auszurichten. Die im Zeitraum nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetretene Verbesserung der Wohnqualität und der Wohnverhältnisse rechtfertigt nicht den Übergang vom Sachwert- auf das Ertragswertverfahren (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1987 II R 26/87, BFHE 151, 88, BStBl II 1987, 841, und vom 11. Januar 2006 II R 12/04, BStBl II 2006, 615, BFH/NV 2006, 917).

34 g) Insgesamt ist die Abgrenzung zwischen den Wertverhältnissen i.S. des § 27 BewG und den bei Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen mit dem aktuellen Stand zu berücksichtigenden tatsächlichen Verhältnissen schwierig (so bereits die Begründung zu § 24a des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BTDrucks IV/1488, S. 39, auch abgedruckt bei Haas, a.a.O., BewG § 27 Rz 2; Haas, a.a.O., BewG § 27 Rz 21). Auch die Wertverhältnisse gehören eigentlich zu den tatsächlichen Verhältnissen (Halaczinsky, a.a.O., § 27 Rz 8). Deutlich wird dies etwa bei den tatsächlichen Folgen der Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands, beispielsweise der Beseitigung der Grenzbefestigungsanlagen und der Herstellung zahlreicher Verkehrsverbindungen zwischen Ost und West, die trotz physischer Wahrnehmbarkeit zu den Wertverhältnissen rechnen, soweit nicht einzelne Grundstücke davon auf besondere Weise betroffen sind.

35 4. Einheitsbewertung des Grundvermögens, insbesondere von Wohnungseigentum und Teileigentum

36 Zum Grundvermögen gehören die in § 68 Abs. 1 BewG genannten wirtschaftlichen Einheiten.

37 a) Die Bewertung des Grundvermögens ist in §§ 68 bis 94 BewG geregelt. Zum Grundvermögen gehört nach § 68 Abs. 1 Nr. 3 BewG auch das Wohnungseigentum und das Teileigentum. Jedes Wohnungseigentum und Teileigentum bildet gemäß § 93 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 70 Abs. 1 BewG ein Grundstück im Sinne des BewG. Für die Bestimmung der Grundstücksart (§ 75 BewG) ist nach § 93 Abs. 1 Satz 2 BewG die Nutzung des auf das Teileigentum entfallenden Gebäudeteils maßgebend. Die Vorschriften der §§ 76 bis 91 BewG finden auf die Bewertung des Wohnungseigentums und des Teileigentums gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 BewG Anwendung, soweit sich nicht aus § 93 Abs. 2 und 3 BewG etwas anderes ergibt. Das zu mehr als 80 % Wohnzwecken dienende Wohnungseigentum ist nach § 93 Abs. 2 Satz 1 BewG im Wege des Ertragswertverfahrens nach den Vorschriften zu bewerten, die für Mietwohngrundstücke maßgebend sind. Wohnungseigentum, das zu nicht mehr als 80 %, aber zu nicht weniger als 20 % Wohnzwecken dient, ist gemäß § 93 Abs. 2 Satz 2 BewG im Wege des Ertragswertverfahrens nach den Vorschriften zu bewerten, die für gemischtgenutzte Grundstücke maßgebend sind. Die Anwendung des Sachwertverfahrens ist in beiden Fällen ausgeschlossen. Ist Teileigentum wie im Streitfall die Garagen als sonstiges bebautes Grundstück zu bewerten (§ 75 Abs. 1 Nr. 6 BewG), ist der Wert nach § 76 Abs. 2 BewG im Wege des Sachwertverfahrens (§§ 83 bis 90 BewG) zu ermitteln.

38 b) Der im Ertragswertverfahren ermittelte Grundstückswert umfasst nach § 78 Satz 1 BewG den Bodenwert, den Gebäudewert und den Wert der Außenanlagen. Er ergibt sich gemäß § 78 Satz 2 BewG durch Anwendung eines Vervielfältigers (§ 80 BewG) auf die Jahresrohmiete unter Berücksichtigung der §§ 81 und 82 BewG. Nähere Bestimmungen zur Ermittlung der Jahresrohmiete enthält § 79 BewG. Bei Fortschreibungen (§ 22 BewG) und bei Nachfeststellungen (§ 23 BewG) gelten gemäß § 79 Abs. 5 BewG für die Höhe der Miete die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt.

39 c) Bei der Ermittlung des Grundstückswerts im Sachwertverfahren ist gemäß § 83 Satz 1 BewG vom Bodenwert (§ 84 BewG), vom Gebäudewert (§§ 85 bis 88 BewG) und vom Wert der Außenanlagen (§ 89 BewG) auszugehen (Ausgangswert). Der Ausgangswert ist nach § 83 Satz 2, § 90 BewG durch Anwendung einer durch Rechtsverordnung festgesetzten Wertzahl an den gemeinen Wert anzugleichen. Bei der Ermittlung des

Gebäudewerts ist gemäß § 85 Satz 1 BewG zunächst ein Wert auf der Grundlage von durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu errechnen. Dieser Wert ist nach § 85 Satz 2 BewG nach den Baupreisverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt umzurechnen (Gebäudenormalherstellungswert). Der Gebäudenormalherstellungswert ist gemäß § 85 Satz 3 BewG wegen des Alters des Gebäudes im Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 86 BewG) und wegen etwa vorhandener baulicher Mängel und Schäden (§ 87 BewG) zu mindern (Gebäudesachwert). Der Gebäudesachwert kann nach § 85 Satz 4 i.V.m. § 88 BewG in besonderen Fällen ermäßigt oder erhöht werden. Eine Wertminderung wegen Alters kann für die Zeit nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt nicht vorgenommen werden und ist somit für alle nach diesem Zeitpunkt errichteten Gebäude ausgeschlossen (BFH-Urteile vom 7. Dezember 1994 II R 58/89, BFHE 176, 275, BStBl II 1995, 235, und vom 21. Februar 2006 II R 31/04, BFH/NV 2006, 1450). Nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt tatsächlich eingetretene Verschlechterungen im Gebäudezustand können daher bei Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen nur nach Maßgabe des § 87 BewG berücksichtigt werden (BFH-Urteil in BFHE 176, 275, BStBl II 1995, 235, unter II.4.a). Eine Ermäßigung wegen wirtschaftlicher Überalterung gemäß § 88 Abs. 2 BewG kann ebenfalls vorgenommen werden, wenn diese erst nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingetreten ist. Sie kommt allerdings nur in Betracht, wenn feststeht, dass die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes aus objektiven, wirtschaftlich zwingenden Gründen gegenüber der gewöhnlichen (technischen) Nutzungsdauer, d.h. der Zeitraum der tatsächlichen Verwendung des Gebäudes gegenüber der gewöhnlichen Lebensdauer für jeden Eigentümer verkürzt und damit zu rechnen ist, dass das Gebäude vorzeitig abgebrochen oder dem Verfall preisgegeben wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1450, m.w.N.).

40 5. Bedeutung der Einheitsbewertung

41 Die Einheitsbewertung von Grundvermögen ist zum Stichtag 1. Januar 2009 abgesehen von bestimmten Abgaben in der Landwirtschaft und der Kürzungsvorschrift in § 9 Nr. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes nur noch für die Grundsteuer von Bedeutung. Der Betrag, von dem nach § 13 Abs. 1 Satz 1 des Grundsteuergesetzes (GrStG) bei der Berechnung der Grundsteuer auszugehen ist, ist gemäß § 13 Abs. 1 Satz 2 GrStG durch Anwendung eines Tausendsatzes (Steuermesszahl) auf den Einheitswert oder seinen steuerpflichtigen Teil zu ermitteln, der nach dem BewG im Veranlagungszeitpunkt (§ 16 Abs. 1, § 17 Abs. 3, § 18 Abs. 3 GrStG) für den Steuergegenstand maßgebend ist. Die Höhe der Steuermesszahl für Grundstücke ist in § 15 GrStG geregelt. Die Grundsteuer ergibt sich aus der Anwendung des von der Gemeinde gemäß § 25 Abs. 1 GrStG bestimmten Hundertsatzes (Hebesatz) auf den Steuermessbetrag oder den Zerlegungsanteil (§ 22 GrStG). Der Hebesatz muss nach § 25 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 GrStG für die in einer Gemeinde liegenden Grundstücke einheitlich sein, soweit nicht bei der Änderung des Gebiets von Gemeinden nach § 25 Abs. 4 Satz 2 GrStG eine Ausnahme hiervon zugelassen ist.

42 II. Verfassungsrechtliche Prüfung

43 1. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab

44 a) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, unter C.II.1.; vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, unter B.I.1.; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.1.; vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a; vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I., und vom 15. Januar 2014 1 BvR 1656/09, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 420, Rz 54, je m.w.N.).

45 Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (BVerfG-Beschlüsse vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a; in BVerfGE 127, 224, unter D.I., und vom 18. Juli 2012 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179, Rz 41).

46 Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt, u.a. also, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 110, 412, unter C.II.1., und in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.b bb, je m.w.N.).

47 b) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, der allerdings vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt wird, nämlich durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit (BVerfG-Beschlüsse vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.2.; in BVerfGE 126, 400, unter B.I.2.a; in BVerfGE 127, 224, unter D.I., und in BVerfGE 132, 179, Rz 41).

48 Der Gleichheitssatz hat im Steuerrecht seine besondere Ausprägung in Form des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit gefunden. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach --unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen-- gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuersätze beim einzelnen Steuerpflichtigen bewirkt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.2.a). Das gilt auch in den Fällen, 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. "Steuergesetz" in dem o.g. Sinne, welches zu einer rechtlich und tatsächlich gleichmäßigen Belastung führen muss, sind dabei auch die Bewertungsvorschriften, die dem Feststellungsverfahren zugrunde liegen, weil diese über das Einzelsteuergesetz den Belastungserfolg maßgeblich beeinflussen. Für die Feststellung des Verfassungsverstoßes kommt danach dem Zusammenspiel zwischen dem Einzelsteuergesetz, welches den Belastungserfolg unmittelbar bewirkt, und den Bewertungsvorschriften maßgebliche Bedeutung zu. Für die Einheitsbewertung kommt es danach in verfassungsrechtlicher Hinsicht auf den Belastungserfolg an, den die festgestellten Einheitswerte als Bemessungsgrundlage im Rahmen der Festsetzung der Grundsteuer bewirken. Denn die Bedeutung der Einheitsbewertung ist im Wesentlichen auf die Grundsteuer beschränkt.

49 Aus der Zusammenschau von Bewertungsregeln und Grundsteuer ergibt sich, dass sich die durch die Einheitsbewertung vorgezeichnete Steuerlast wegen des Charakters der Grundsteuer als Objektsteuer nicht an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausrichten muss. Die Grundsteuer wird nämlich grundsätzlich ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erhoben (BVerfG-Beschluss vom 18. Februar 2009 1 BvR 1334/07, BVerfGK 15, 89). Es kommt nicht auf seine allgemeine finanzielle Leistungsfähigkeit an. Die Grundsteuer zielt vielmehr wirtschaftlich auf die durch den Besitz sogenannten fundierten Einkommens vermittelte Leistungskraft (BVerfG-Beschluss vom 6. Dezember 1983 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, BStBl II 1984, 72, unter B.I.5.b).

50 Knüpft die Besteuerung wie bei der Grundsteuer an die Werte von Wirtschaftsgütern an, müssen Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.II.2.; vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671, unter C.II.1., und in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.3.b aa, m.w.N.). Anders als bei der Erbschaftsteuer, bei der zur gleichmäßigen Erfassung der unterschiedlichen Vermögensarten eine durchgehend am gemeinen Wert orientierte Bewertung zwingend erforderlich ist (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.3.b aa), ist zwar bei der Grundsteuer dieses Bewertungsziel nicht von vornherein vorgegeben. Gleichwohl kann aber auch hier auf die Grundsätze der Realitätsgerechtigkeit und Folgerichtigkeit der Bewertung nicht verzichtet werden. Dies erfordert einen an dem Bewertungszweck ausgerichteten Bewertungsmaßstab, der folgerichtig bei allen Bewertungsfällen anzulegen ist. Legt das Gesetz wie hier als durchgängiges Bewertungsziel den gemeinen Wert der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten auf einen zeitnahen oder zumindest nur wenige Jahre zurückliegenden (Haupt-)Feststellungszeitpunkt zugrunde, muss der den Grundsätzen der Realitätsgerechtigkeit und Folgerichtigkeit verpflichtete Gesetzgeber für eine fortlaufende Wertanpassung am Maßstab des gemeinen Wertes sorgen.

51 c) Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern ggf. auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. im Einzelnen BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.I.2.a; in BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.a aa; in BVerfGE 127, 224, unter D.I., und vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz 86 bis 88).

52 2. Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung von Grundvermögen aufgrund des lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts

53 Nach Überzeugung des Senats sind die Vorschriften über die Einheitsbewertung von Grundvermögen (spätestens) seit dem Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2009 wegen des 45 Jahre zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts nicht mehr mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Steuerrechts vereinbar.

54 a) Der BFH hat die Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens trotz der verfassungsrechtlichen Zweifel, die sich aus dem lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Januar 1964) und den darauf beruhenden Wertverzerrungen ergeben, bislang als verfassungsgemäß beurteilt (BFH-Urteile vom 2. Februar 2005 II R 36/03, BFHE 209, 138, BStBl II 2005, 428; in BFH/NV 2006, 1450; in BFH/NV 2009, 7, und vom 4. Februar 2010 II R 1/09, BFH/NV 2010, 1244, m.w.N.), und zwar auch noch für Feststellungszeitpunkte bis zum 1. Januar 2007 (BFH-Urteile vom 30. Juni 2010 II R 60/08, BFHE 230, 78, BStBl II 2010, 897; vom 30. Juni 2010 II R 12/09, BFHE 230, 93, BStBl II 2011, 48, und vom 6. Juli 2011 II R 35/10, BFH/NV 2011, 2019).

55 b) An dieser Rechtsprechung hält der Senat für den Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2009 nicht mehr fest. Der Senat ist davon überzeugt, dass das Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer auf diesen Stichtag mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen, insbesondere mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), nicht vereinbar ist.

56 aa) Das System der Hauptfeststellung auf einen bestimmten Stichtag ist darauf angelegt, dass Hauptfeststellungen in bestimmten, nicht übermäßig langen Abständen stattfinden (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 BewG: Hauptfeststellungen in Zeitabständen von je sechs Jahren). Hauptfeststellungen sind erforderlich, um die sich innerhalb des Zeitraums, für den die festgestellten Werte Geltung haben sollen, ergebenden Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse vollständig zu erfassen und einen Wertabgleich am Maßstab der aktuellen Verkehrswerte vorzunehmen. Die mit der Festschreibung der Wertverhältnisse für einen Hauptfeststellungszeitraum verbundenen Bewertungsungenauigkeiten sind deshalb aus verfassungsrechtlicher Sicht nur hinnehmbar, wenn der Hauptfeststellungszeitraum eine angemessene Dauer nicht überschreitet (s. bereits BFH-Beschluss in BFHE 146, 474, BStBl II 1986, 782; Dötsch in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, Einf. BewG Rz 112; Haas, a.a.O., Bewertungsrecht, BewG § 27 Rz 12; Halaczinsky, a.a.O., § 21 Rz 13; Troll/Eisele, Grundsteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., § 15 Rz 10; Thöne in Lange, Reform der Gemeindesteuern, 2006, 173, 175 f.; Seer in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 16 Rz 4, 6, 23; Drosdzol, Deutsche Steuer-Zeitung 1999, 831, 832, und 2001, 689, 691; Spengel/Heckemeyer/Zinn, Der Betrieb 2011, 10; Herlinghaus, BFH/PR 2010, 392; Schulemann, Reform der Grundsteuer - Handlungsbedarf und Reformoptionen, 2011, 6 bis 9; Köhler/Wagner, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 2483; Becker, BB 2011, 535 und 2391).

57 bb) Das BVerfG hat im Hinblick auf die oben dargelegten verfassungsrechtlichen Anforderungen an Steuergesetze im Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.2.f bb, die durch § 138 Abs. 1 Satz 2, Abs. 4, § 145 Abs. 3 Satz 2 BewG a.F. für die Bedarfsbewertung unbebauter Grundstücke angeordnete, bis Ende 2006 geltende Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 als nicht mehr mit den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen. Der Gesetzgeber habe damit den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag verfehlt, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, um eine in der Relation der Vermögenswerte realitätsgerechte Bewertung sicherzustellen.

58 cc) Hiernach verfehlt erst recht die über 45 Jahre unveränderte Einheitsbewertung des Grundbesitzes, die immer noch an die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Januar 1964) anknüpft, die sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen.

59 Als Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer bedarf es auch innerhalb der Vermögensgruppe des Grundvermögens einer realitätsgerechten, an einem einheitlichen Maßstab, nämlich dem gemeinen Wert ausgerichteten Bewertung. Es stellt sich hier zwar --anders als bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer-- nicht das Problem der Gleichbehandlung mit anderen Gegenständen, die mit einem zeitnah ermittelten Verkehrswert (§ 9 BewG) angesetzt werden. Gleichwohl können auch bei der Bewertung des Grundvermögens aus verfassungsrechtlichen Gründen auf einem übermäßig langen Hauptfeststellungszeitraum beruhende Wertverzerrungen sowie ein weitgehender Verlust eines einheitlichen, am gemeinen Wert ausgerichteten Bewertungsmaßstabes nicht hingenommen werden.

60 dd) Die Verfassungswidrigkeit der Anknüpfung der Einheitsbewertung an die Wertverhältnisse am 1. Januar 1964 kann allerdings nicht allein darauf gestützt werden, dass sich die Grundstückswerte seither von Land zu Land und von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich entwickelt haben. Da es sich bei der Grundsteuer um eine Gemeindesteuer handelt, deren Höhe nicht nur von den Einheitswerten, sondern auch von dem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Hebesatz abhängt, beziehen sich die Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes lediglich auf das Gebiet der einzelnen Gemeinden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 21. Dezember 1966 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54, unter B.II.5.).

61 Verfassungsrechtlich kommt es vielmehr entscheidend darauf an, ob es durch den Verzicht auf weitere Hauptfeststellungen nach Anzahl und Ausmaß zu dem Gleichheitssatz widersprechenden Wertverzerrungen bei den Einheitswerten solcher Grundstücke gekommen ist, die innerhalb des Gebiets der jeweiligen Städte und Gemeinden belegen sind.

62 ee) Der Senat ist aber davon überzeugt, dass insbesondere in größeren Städten derartige gewichtige Abweichungen in bedeutendem Umfang gegeben sind und die mehrere Jahrzehnte umfassende Dauer des Hauptfeststellungszeitraums somit zu einer Verletzung des verfassungsrechtlichen Gebots einer folgerichtigen Gesetzgebung und zum weitgehenden Verlust eines einheitlichen, am gemeinen Wert ausgerichteten Bewertungsmaßstabes führt. Diese Überzeugung beruht auf folgenden Erwägungen:

63 (1) Hauptursache für die weitreichenden Wertverzerrungen ist u.a. der Umstand, dass die seit 1964 eingetretenen tiefgreifenden Veränderungen im Gebäudebestand sowie auf dem Immobilienmarkt als Folge der Festschreibung der Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1964 keinen hinreichenden Einfluss auf den Einheitswert haben und bei der Bewertung weitgehend unberücksichtigt bleiben. Diese Wertverzerrungen werden nicht dadurch kompensiert, dass eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse unter den Voraussetzungen des § 22 BewG (dazu Teil B.I.3.) zu einer Wertfortschreibung führt.

64 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 von Gebäuden im Sachwertverfahren maßgeblich sind (§ 85 Satz 1 BewG), vorhandenen Gebäuden so sehr unterscheiden, dass ihre Bewertung nicht mehr mit einer verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Genauigkeit und Überprüfbarkeit möglich ist. Für derartige neue Gebäude gibt es in Bezug auf die Herstellungskosten keine Vergleichsmöglichkeit mit entsprechenden Gebäuden, die im Jahr 1958 errichtet wurden. Eine Schätzung, wie viel die Errichtung neuartiger Gebäude im Jahr 1958 gekostet hätte, wenn es sie damals bereits gegeben hätte, kann nur zu mehr oder minder richtigen Näherungswerten führen.

65 Entsprechendes gilt auch für eine Bewertung im Ertragswertverfahren. Bei einer Wertfortschreibung oder Nachfeststellung auf einen Stichtag nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt ist für die Bewertung in diesem Verfahren die (Jahresroh-)Miete maßgebend, die nach den Wertverhältnissen vom Hauptfeststellungszeitpunkt unter Berücksichtigung des tatsächlichen Zustands des Grundstücks im Nachfeststellungs- oder Fortschreibungszeitpunkt zu erzielen gewesen wäre. Für die Ermittlung dieser hypothetischen Miete bedarf es einer Schätzung, bei der gemäß § 79 Abs. 2 Satz 2 BewG die am Hauptfeststellungszeitpunkt für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlten Mieten heranzuziehen sind. Je länger der Hauptfeststellungszeitraum dauert und je mehr sich die neu errichteten Gebäude von den am Hauptfeststellungszeitpunkt vorhandenen unterscheiden, desto problematischer wird auch aus verfassungsrechtlicher Sicht diese Schätzung, für die es keine ausreichend gesicherten Grundlagen mehr gibt.

66 (2) Die für die Bewertung maßgebliche Anknüpfung an den 1. Januar 1964 bzw. das Jahr 1958 führt zudem dazu, dass Eigenschaften und Ausstattungsmerkmale von Gebäuden oder Wohnungen, die seinerzeit allgemein nicht anzutreffen waren oder denen anders als heute seinerzeit keine oder nur eine unbedeutende wertmäßige Bedeutung zugemessen wurde, keinen, zumindest aber keinen nennenswerten Niederschlag im Einheitswert finden. So sind die "Merkmale für die Beurteilung der baulichen Ausstattung bei Gebäuden" (vgl. Anlage 13 zu Abschnitt 38 der Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens --BewR Gr--) auf die Verhältnisse, insbesondere den Ausstattungsstandard im Hauptfeststellungszeitpunkt fixiert und werden seit 1966 im Wesentlichen unverändert angewendet. Heute maßgebliche wertbildende Faktoren wie Energieeffizienz oder das Vorhandensein von Solaranlagen, Wärmepumpen, Lärmschutz, luxuriöse Bad- und Kücheneinrichtungen, elektronische Steuerung der gesamten Haustechnik, Anschlussmöglichkeiten an Hochgeschwindigkeitsdatennetze usw. können sich danach im Einheitswert nicht oder nur unzureichend abbilden.

67 Dies gilt nicht nur für Gebäude, die erst nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt neu errichtet wurden, sondern auch

für solche Objekte, die bereits 1964 vorhanden waren und nachträglich mit entsprechenden Einrichtungen versehen wurden. Obwohl ein mit solchen Einrichtungen versehenes Objekt einen wesentlich höheren Wert hat, wird es wie ein Objekt bewertet, das sich noch im Ausstattungsstandard von 1964 befindet. Zwar ändert sich der tatsächliche Zustand der wirtschaftlichen Einheit; diese Änderung führt aber nach den im Gesetz vorgesehenen Korrekturvorschriften (Wertfortschreibung, § 22 BewG; Nachfeststellung, § 23 BewG) systembedingt zu keinem höheren Einheitswert, weil für diese Fälle ebenfalls die Wert- und damit auch die Ausstattungsverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt, d.h. zum 1. Januar 1964 zugrunde zu legen sind (§ 27 BewG). Die sich aus der Anknüpfung an die Wert- und Ausstattungsverhältnisse zum 1. Januar 1964 ergebenden Wertverzerrungen sind erheblich. Aus den vom Senat beigezogenen amtlichen Mietspiegeln der Städte München (2013) und Berlin (2013) ergibt sich, dass neben der Lage des Objekts gerade auch die Ausstattung einer Wohnung und eines Gebäudes eine entscheidende mietpreisbildende und damit auch ertragswerterhöhende Bedeutung hat. So betragen die Preisspannen der Nettokaltmieten in Berlin unabhängig vom Gebäudealter und der Lage allein wegen unterschiedlicher Ausstattung bis zu 4 €, was zu einem Wertaufschlag von bis zu 50 % auf den unteren Wert der Mietpreisspanne führen kann (vgl. die Tabelle unter Tz. 9 des Berliner Mietspiegels 2013). Dasselbe Bild zeigt der Münchner Mietspiegel 2013, der Preisspannen zwischen 3 und 4 € ausweist, was ebenfalls zu einem ausstattungsbedingten Wertaufschlag von bis zu 50 % führen kann.

68 Schließlich betrifft die Nichtberücksichtigung wesentlicher Ausstattungsmerkmale eine Vielzahl von Gebäuden und Wohnungen. Nach der vom Senat beim Statistischen Bundesamt eingeholten Auskunft waren im Jahre 2011 von den insgesamt in Deutschland vorhandenen Wohnungen immerhin 22 612 827, d.h. deutlich mehr als die Hälfte des Gesamtbestandes von 40 545 317 nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 errichtet worden. Bei den gewerblich genutzten Objekten, die teilweise eine wesentlich kürzere Bestandsdauer aufweisen als Objekte zur Wohnnutzung, dürften die Verhältnisse zumindest ähnlich sein. Auch vor dem 1. Januar 1964 errichtete Objekte sind in den vergangenen Jahrzehnten in erheblicher Anzahl renoviert und den modernen Wohnanforderungen entsprechend ausgebaut und ausgestattet worden. Auch bei diesen Objekten wird auf den Ausstattungsstandard des Jahres 1964 abgestellt und werden die darüber hinausgehenden Ausstattungsmerkmale systembedingt unberücksichtigt gelassen.

69 (3) Erhebliche Wertverzerrungen ergeben sich auch daraus, dass die seit 1964 eingetretenen Wertveränderungen, die auf der gerade im großstädtischen Bereich rasanten städtebaulichen Entwicklung sowie den Veränderungen am Wohnungsmarkt beruhen, keinen angemessenen Niederschlag im Einheitswert finden. Vielerorts sind aus ehemals ländlich oder dörflich geprägten Bereichen besonders nachgefragte und deswegen auch hochpreisige innerstädtische Wohnquartiere geworden, ohne dass dies entsprechende Auswirkungen auf die Höhe des Einheitswerts gehabt hätte. So gelten bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen im Ertragswertverfahren gemäß § 79 Abs. 5 BewG für die Höhe der Miete die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt und nach § 80 Abs. 1 Satz 4 BewG die für den anzuwendenden Vervielfältiger maßgeblichen Einwohnerzahlen der Gemeinden und Gemeindeteile im Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert selbst dann fort, wenn es zwischenzeitlich zu Um- oder Eingemeindungen gekommen ist. Eine andere Zuordnung bei den Gemeindegrößenklassen nach Anlage 3 zu § 80 BewG ist danach innerhalb des Hauptfeststellungszeitraums ausgeschlossen.

70 Auch die Bedingungen am Wohnungsmarkt haben sich seit 1964 erheblich geändert, ohne dass die sich daraus ergebenden wertmäßigen Auswirkungen im Einheitswert ihren Niederschlag gefunden haben. Zu nennen ist hier insbesondere die verstärkte Nachfrage nach kleineren Wohnungen und nach sanierten Altbauwohnungen in zentraler innerstädtischer Lage.

71 (4) Zu weiteren Wertverzerrungen innerhalb von Gemeinden kommt es auch dadurch, dass bei der Bewertung im Sachwertverfahren eine Wertminderung wegen Alters nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt gemäß § 85 Satz 3 i.V.m. § 86 BewG ausgeschlossen ist. Aufgrund dieser Regelung ist beispielsweise ein im Jahr 1964 errichtetes Gebäude bei der Bestimmung des Grundstückswerts (§ 83 BewG) auf den Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2009 mit demselben Gebäudewert anzusetzen wie ein im Jahr 2008 errichtetes Gebäude, wenn der Gebäudenormalherstellungswert (§ 85 Satz 2 BewG) identisch ist und nicht wegen vorhandener baulicher Mängel und Schäden nach § 85 Satz 3 i.V.m. § 87 BewG zu mindern ist und auch die in § 85 Satz 4 i.V.m. § 88 BewG bestimmten Voraussetzungen für eine Ermäßigung oder Erhöhung des Gebäudesachwerts bei beiden Gebäuden nicht erfüllt sind. Die wertmindernde Abnutzung des älteren Gebäudes bleibt in einem solchen Fall unberücksichtigt. Der BFH hat bereits im Urteil in BFHE 176, 275, BStBl II 1995, 235, unter II.4. ausgeführt, dass die Nichtberücksichtigung der nach dem 1. Januar 1964 eingetretenen Alterung der Gebäude aus verfassungsrechtlicher Sicht nur hingenommen werden kann, wenn der Hauptfeststellungszeitraum nicht so lange dauert, bis die

Nichtberücksichtigung zu in sich willkürlichen und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Ergebnissen führt. Eine derartige Überlänge ist nach Ansicht des Senats am Stichtag 1. Januar 2009 erreicht.

72 (5) Die Wertverzerrungen, die durch die Festschreibung der Wert- und Ausstattungsverhältnisse auf den Hauptfeststellungszeitpunkt bzw. das Jahr 1958 und durch die unzureichenden, nur bei regelmäßig vorzunehmenden Hauptfeststellungen hinnehmbaren Korrekturmöglichkeiten eintreten, werden zudem durch nicht mehr hinnehmbare Defizite beim Gesetzesvollzug deutlich verstärkt. Ohne eine in regelmäßigen Abständen erfolgende Neubewertung sämtlicher der Grundsteuer 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.

73 Eine allgemeine Pflicht zur Abgabe von Erklärungen zur Feststellung des Einheitswerts besteht nach § 28 Abs. 1 BewG lediglich auf die Hauptfeststellungszeitpunkte. Auf einen anderen Feststellungszeitpunkt braucht eine Feststellungserklärung nur abgegeben zu werden, wenn die Finanzbehörde dazu besonders auffordert (§ 28 Abs. 2 Satz 1 BewG i.V.m. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO). Diejenigen, denen der Grundbesitz zuzurechnen ist, brauchen Umstände, die für die Einheitsbewertung von Bedeutung sind, den Finanzämtern auch nicht mitzuteilen.

74 Mitteilungspflichten obliegen nur den in § 29 Abs. 3 BewG genannten Behörden und den Grundbuchämtern (§ 29 Abs. 4 BewG). Durch diese Mitteilungspflichten wird nicht hinreichend sichergestellt, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die für die Bewertung und insbesondere für eine Wertfortschreibung nach oben gemäß § 22 BewG erheblich sind, den Finanzämtern bekannt werden. § 29 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 BewG verpflichtet zwar die nach Bundes- oder Landesrecht zuständigen Behörden u.a. dazu, den Finanzbehörden die rechtlichen und tatsächlichen Umstände mitzuteilen, die ihnen im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung bekannt geworden sind und die für die Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes von Bedeutung sein können. Aber nicht alle Baumaßnahmen, die für diese Feststellung von Bedeutung sein können, bedürfen der Genehmigung der Bauaufsichtsbehörden oder müssen diesen zumindest angezeigt werden. So sind beispielsweise in Berlin verfahrensfrei u.a. sonstige Anlagen der technischen Gebäudeausrüstung (ohne Abgasanlagen), Schwimmbecken in Gärten und zur Freizeitgestaltung mit einem Beckeninhalt bis zu 100 m^3 einschließlich dazugehöriger luftgetragener Überdachungen, außer im Außenbereich, Fenster und Türen sowie die dafür bestimmten Öffnungen, Außenwandverkleidungen und Dämmungen, ausgenommen bei Hochhäusern, Verblendungen und Verputz baulicher Anlagen, Dämmungen in und auf Dächern, ausgenommen bei Hochhäusern, sowie Instandhaltungsarbeiten (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, Nr. 10 Buchst. a, Nr. 11 Buchst. c, d und e, Abs. 4 der Bauordnung für Berlin).

75 § 22 Abs. 4 Satz 1 BewG verpflichtet die Finanzämter auch nicht, stets von sich aus tätig zu werden. Die Ermittlungspflicht der Finanzämter setzt vielmehr erst ein, wenn ihnen Umstände bekannt werden, die eine Fortschreibung rechtfertigen könnten (Halaczinsky, a.a.O., § 22 Rz 66; Bruschke in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 22 BewG Rz 219).

76 Besondere Probleme ergeben sich hinsichtlich des Gesetzesvollzugs, wenn die bei der Einheitsbewertung zu berücksichtigenden Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse nicht den tatsächlichen Zustand des Grundstücks selbst betreffen, sondern beispielsweise dessen Verkehrslage oder die Zu- oder Abnahme des Lärms, die durch konkrete verkehrstechnische Maßnahmen bedingt ist, oder die Verunreinigung der Luft durch eine in der Nähe errichtete Fabrik oder der Wegfall einer solchen Verunreinigung. Dass die in § 29 Abs. 3 BewG genannten Behörden ihrer Mitteilungspflicht hinsichtlich solcher Umstände umfassend nachkommen, erscheint dem Senat aufgrund der Vielzahl der dabei in Betracht kommenden rechtlichen und tatsächlichen Umstände und der schwierigen Abgrenzung zwischen den tatsächlichen Verhältnissen und den Wertverhältnissen nicht gesichert.

77 Die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zwischen den Wertverhältnissen und den tatsächlichen Verhältnissen lassen vielmehr erwarten, dass ein gleichmäßiger Gesetzesvollzug nicht gewährleistet ist, und gewinnen mit zunehmender Dauer des Hauptfeststellungszeitraums an Bedeutung und verfassungsrechtlicher Relevanz; denn die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung aktueller Verhältnisse führt typischerweise dazu, dass sich die jeweils ergebenden Werte umso stärker unterscheiden, je länger der Hauptfeststellungszeitraum dauert.

78 (6) Dass die sich innerhalb einzelner Gemeinden ergebenden Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung unberücksichtigt bleiben, widerspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Wie das BVerfG bereits im Beschluss in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter C.II.2., ausgeführt hat, darf es der Gesetzgeber nicht auf sich beruhen lassen, wenn sich die steuererheblichen Werte für bestimmte Gruppen wirtschaftlicher Einheiten deutlich auseinander entwickelt haben.

79 ff) Das weitere Unterbleiben einer erneuten Hauptfeststellung kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass es sich um eine zulässige Typisierung handle. Aufgrund der Länge des Hauptfeststellungszeitraums fehlt es nämlich an der verfassungsrechtlich erforderlichen realitätsgerechten Orientierung am typischen Fall.

80 gg) Der Erforderlichkeit einer neuen Hauptfeststellung kann auch nicht entgegengehalten werden, dass sich diese auf das gesamte Bundesgebiet erstrecken müsste und die Länder im Beitrittsgebiet zu deren Durchführung noch nicht in der Lage seien. Nach Auffassung des Senats ist vielmehr --soweit es beim System der Hauptfeststellung bleiben soll-- eine erneute Hauptfeststellung auch im Beitrittsgebiet verfassungsrechtlich geboten. Die in §§ 129 ff. BewG getroffenen Regelungen können wegen der inzwischen verstrichenen Zeit nicht mehr --wie seinerzeit noch vom BFH (z.B. Beschluss vom 12. Januar 2006 II B 56/05, BFH/NV 2006, 919) angenommen-- mit Übergangsschwierigkeiten nach der Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands gerechtfertigt werden. Da im Beitrittsgebiet die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1935 festgeschrieben sind (§ 129 BewG), wiegen die hiergegen bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken nach Ablauf einer angemessenen Übergangszeit noch schwerer als im alten Bundesgebiet. Seit dem 1. Januar 1935 haben sich die für die Bewertung maßgeblichen Verhältnisse wesentlich stärker entwickelt und verändert als seit dem 1. Januar 1964.

81 Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, bei einer zukünftigen Neuregelung der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Grundsteuer die Anwendung der gegenwärtig geltenden Bewertungsvorschriften anzuordnen, die sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu einem hohen Vollzugsaufwand führen. Er darf vielmehr von seiner Befugnis zur Typisierung Gebrauch machen, um so den mit der allgemeinen Neubewertung aller der Grundsteuer unterliegenden wirtschaftlichen Einheiten für die Beteiligten verbundenen Aufwand auf ein zumutbares Maß zu beschränken.

82 III. Maßgeblichkeitsprüfung

83 Für die Entscheidung über die Revision des Klägers kommt es auf die Gültigkeit der im Streitfall anwendbaren Vorschriften über die Einheitsbewertung (§§ 19, 20, 21, 23, 27, 76 Abs. 1, § 93 Abs. 1 Satz 2 BewG, Art. 2 Abs. 1 Satz 3 BewÄndG 1965 i.d.F. des Art. 2 des Gesetzes vom 22. Juli 1970) am Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2009 an.

84 Kommt das BVerfG zu dem Ergebnis, dass diese Vorschriften auf den Stichtag 1. Januar 2009 verfassungswidrig waren, und erklärt es die Vorschriften auf diesen Stichtag rückwirkend für nichtig (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1 BVerfGG), ohne dem Gesetzgeber die Möglichkeit zu geben, rückwirkend ein verfassungsgemäßes Bewertungsrecht zu schaffen, hat die Revision Erfolg und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidungen vom 18. November 2010 und der Einheitswertbescheide vom 25. Juni 2010.

85 Erklärt das BVerfG die Vorschriften zwar für verfassungswidrig und nichtig, gibt es aber dem Gesetzgeber die Möglichkeit, rückwirkend auf den 1. Januar 2009 eine Neubewertung des Grundbesitzes vorzuschreiben, ist die dann gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung gebotene Aussetzung des Verfahrens eine andere Entscheidung als im Falle der Verfassungsmäßigkeit und Gültigkeit der Vorschriften (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.1.).

86 Der Entscheidungserheblichkeit der Frage, ob die Vorschriften verfassungsgemäß sind, steht auch nicht entgegen, dass das BVerfG bei einer Unvereinbarkeitserklärung die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann, obwohl in diesem Fall der Rechtsstreit nicht anders zu entscheiden wäre als bei Feststellung der Verfassungsmäßigkeit (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.1., und vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, unter B.I.).

87 Sieht das BVerfG die Vorschriften auf den Bewertungsstichtag 1. Januar 2009 als verfassungsgemäß an, ist die Revision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen. Die vom Kläger angesprochene verfassungskonforme Auslegung kommt dann nicht in Betracht. Sie könnte im Übrigen allenfalls zu einer Herabsetzung der Einheitswerte aufgrund Neuberechnung, nicht aber zur Aufhebung der Einheitswertbescheide führen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de