Vorlagebeschluss vom 17. Dezember 2014, II R 14/13

Teilweise 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 § 22, BewG § 27, BewG § 76 Abs 1 Nr 1, BewG § 79 Abs 5, Bew/EStGÄndG Art 2 Abs 1 S 3, WoBauG 2 , WoFG

vorgehend FG Köln, 22. Januar 2013, Az: 4 K 3625/09

Leitsätze

NV: Der BFH hält die Vorschriften über die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1. Januar 2008 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, 22, 27, 76 Abs. 1 Nr. 1 und § 79 Abs. 5 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 2008 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) errichtete im Jahr 2007 auf einem ihm gehörenden Grundstück in X unter Inanspruchnahme von Baudarlehen nach dem Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) vom 13. September 2001 (BGBl I 2001, 2376) mit späteren Änderungen ein Haus mit sechs Mietwohnungen. Aufgrund dieser Förderung unterliegt der Kläger hinsichtlich der Wohnungen für die Dauer von 20 Jahren einer Miet- und Belegungsbindung (Zweckbindung). Die monatliche Nettomiete durfte anfangs 4,55 €/m² nicht übersteigen und darf nur im festgelegten Rahmen erhöht werden. Die Dauer der Zweckbindung verkürzt sich auch dann nicht, wenn das Darlehen freiwillig vorzeitig und vollständig zurückgezahlt wird.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte den Einheitswert für das Grundstück (Grundstücksart: Mietwohngrundstück, § 76 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes --BewG--) auf den 1. Januar 2008 durch Bescheide vom 9. Juli 2008 und 10. Dezember 2008 durch Art- und Wertfortschreibung (§ 22 BewG) auf 70.762 € (138.400 DM) fest. Der gemäß § 76 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 78 bis 80 BewG im Ertragswertverfahren erfolgten Feststellung des Einheitswerts legte das FA eine Jahresrohmiete von 14.275 DM (3,40 DM/m² monatlich) und einen Vervielfältiger von 9,7 zugrunde. Die Monatsmiete von 3,40 DM/m² schätzte das FA aufgrund der in einem Mietspiegel auf den 1. Januar 1964 für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl bis 5000 für frei finanzierte und nicht steuerbegünstigte Nachkriegsbauten mit guter Ausstattung ausgewiesenen Mietwertspanne.

4 Der Einspruch des Klägers hatte insoweit Erfolg, als das FA in der Einspruchsentscheidung den Einheitswert ausgehend von einer Jahresrohmiete von 12.624 DM (3,00 DM/m² monatlich) auf 62.582 € (122.400 DM) herabsetzte.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die auf Herabsetzung des Einheitswerts auf 42.120 € (82.400 DM) gerichtete Klage mit der Begründung ab, das FA habe den Einheitswert zu Recht unter Ansatz einer ortsüblichen Miete anstelle der Miete

für öffentlich geförderte Wohnungen festgestellt. Die aufgrund der öffentlichen Förderung bestehende Zweckbindung könne bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden, weil das WoFG erst nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 erlassen worden sei und sich von der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Wohnbauförderung in verschiedener Hinsicht unterscheide. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 759 veröffentlicht.

6 Mit der Revision vertritt der Kläger die Ansicht, die aufgrund der öffentlichen Förderung bestehende Zweckbindung müsse bei der Bewertung berücksichtigt werden.

7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Einheitswert unter Änderung der Einheitswertbescheide auf den 1. Januar 2008 vom 9. Juli 2008 und 10. Dezember 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2009 auf 42.120 € (82.400 DM) festzustellen.

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 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, 22, 27, 76 Abs. 1 Nr. 1 und § 79 Abs. 5 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 2008 nicht mehr den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprochen haben.

11 I. Rechtslage/Rechtsentwicklung

12 Bei der Einheitsbewertung (§§ 19, 20 BewG) ist zwischen der Hauptfeststellung (§ 21 BewG), Fortschreibungen (§ 22 BewG) und Nachfeststellungen (§ 23 BewG) zu unterscheiden. Den Wertfortschreibungen 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 nicht die Wertverhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt, sondern diejenigen im Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend. Bei der Bewertung im Ertragswertverfahren gelten für die Höhe der Miete nach § 79 Abs. 5 BewG die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt.

13 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. Im Beitrittsgebiet sind gemäß § 129 Abs. 1 BewG die Wertverhältnisse am 1. Januar 1935 maßgebend.

14 Wegen weiterer Einzelheiten auch zur Abgrenzung der Wertverhältnisse von den tatsächlichen Verhältnissen wird auf die Ausführungen im Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. Oktober 2014 II R 16/13 (BStBl II 2014, 957, Rz 13 bis 43) verwiesen.

15 Zu den Wertverhältnissen i.S. von § 22 Abs. 4 Satz 2, § 79 Abs. 5 BewG gehören auch Miet- und Belegungsbindungen aufgrund einer öffentlichen Förderung des Wohnungsbaus. Haben die der Förderung zugrunde liegenden Vorschriften am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 noch nicht gegolten, konnten sie sich auf das Mietpreisgefüge zu diesem Zeitpunkt noch nicht auswirken und müssen daher bei der Bestimmung der im Ertragswertverfahren anzusetzenden Miete unberücksichtigt bleiben (BFH-Urteile vom 26. Juli 1989 II R 65/86, BFHE 158, 87, BStBl II 1990, 147, und vom 5. Mai 1993 II R 71/90, BFH/NV 1994, 10). Nach diesen Urteilen können nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eingeführte Förderungsmaßnahmen des sog. zweiten Förderungsweges nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (II. WoBauG) bei Nachfeststellungen oder Wertfortschreibungen nicht berücksichtigt werden.

16 Für die Zweckbindung nach dem WoFG kann entgegen der Ansicht des Klägers nichts anderes gelten (ebenso Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 79 Rz 103 und 108; ders., Der Erbschaftsteuer-Berater 2013, 141; Leitner, EFG 2013, 761). Da dieses Gesetz am 1. Januar 1964 noch nicht gegolten hat, kann nicht mit hinreichender Sicherheit ermittelt werden, welche Jahresrohmiete bei der Bewertung im Ertragswertverfahren an diesem Stichtag anzusetzen gewesen wäre, wenn das Gesetz an diesem Stichtag bereits gegolten hätte.

17 Dass die Zweckbindung nach dem WoFG bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt werden kann, entspricht auch der im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Ansicht des Bundesrats und der Bundesregierung. Der Bundesrat bat in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Wohnungsbaurechts (BTDrucks 14/6145) unter Nr. 42 die Bundesregierung, zu gewährleisten, dass bei der Einheitsbewertung die Förderung nach dem WoFG grundsteuermindernd Berücksichtigung findet, wie dies für öffentlich geförderte Wohnungen gelte, bei denen bei der Ermittlung der Jahresrohmiete die zum Stichtag 1. Januar 1964 zulässige Miete der Einheitsbewertung zugrunde gelegt werden dürfe. Durch Schaffung einer gesetzlichen Regelung solle insoweit der alte Rechtszustand beibehalten werden. Ohne eine solche Regelung müsste der Einheitsbewertung die (regelmäßig höhere) Marktmiete zugrunde gelegt werden, da die Wohnungsbauförderung zu den Wertverhältnissen gehöre und deshalb ohne besondere gesetzliche Regelung bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt werden könne, wenn die maßgebenden Vorschriften am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 noch nicht bestanden hätten. Dies treffe für das erst nach dem 1. Januar 1964 erlassene WoFG zu, das die Förderung des ersten Förderungsweges des I. und II. WoBauG nicht fortsetze. Die Bundesregierung stimmte in ihrer Gegenäußerung (BTDrucks 14/6145, S. 17) der Ansicht des Bundesrats zu, nach der die Wohnungsbauförderung nach dem WoFG bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt werden kann. Sie lehnte es aber unter Hinweis auf "die aktuelle Diskussion über eine Reform der Grundsteuer" ab, die Berücksichtigung im BewG anzuordnen, um dem Ergebnis dieses Gesetzgebungsverfahrens nicht vorzugreifen.

18 II. Verfassungsrechtliche Prüfung

19 Zum verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab und zu den Gründen, aus denen sich nach der Ansicht des Senats die Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung aufgrund des lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts ergibt, wird auf die Ausführungen im BFH-Beschluss in BStBl II 2014, 957, Rz 46 bis 83, verwiesen. Diese Gründe gelten für den Bewertungsstichtag 1. Januar 2008 ebenso wie für den Bewertungsstichtag 1. Januar 2009. Das BVerfG hat seine Rechtsprechung zum weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und zu den verfassungsrechtlichen Bindungen, die diesen Gestaltungsspielraum begrenzen, im Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12 (Deutsche Steuerrecht --DStR-- 2015, 31, Rz 121 bis 126) im Wesentlichen bestätigt.

20 Dass der lange zurückliegende Hauptfeststellungszeitpunkt zu Ergebnissen führt, die aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht mehr tragbar sind, wird auch daraus deutlich, dass die Zweckbindung nach dem WoFG bei der Einheitsbewertung nicht zu berücksichtigen ist, obwohl sie sich auf den Verkehrswert des bebauten Grundstücks auswirken kann.

21 III. Maßgeblichkeitsprüfung

22 Für die Entscheidung über die Revision des Klägers kommt es auf die Gültigkeit der im Streitfall anwendbaren Vorschriften über die Einheitsbewertung (§§ 19, 20, 21, 22, 27, 76 Abs. 1 Nr. 1 und § 79 Abs. 5 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 2008 an.

23 1. Waren die Vorschriften an diesem Stichtag verfassungsgemäß, gibt es keine Grundlage für die vom Kläger beantragte Feststellung des Einheitswerts auf 42.120 € (82.400 DM). Die Zweckbindung nach dem WoFG kann dann nicht wertmindernd berücksichtigt werden. Andere Gründe für eine Herabsetzung des vom FA festgestellten Einheitswerts hat der Kläger nicht vorgetragen und sind auch nicht ersichtlich.

24 2. Erklärt das BVerfG die Vorschriften auf den Feststellungszeitpunkt 1. Januar 2008 für verfassungswidrig und nichtig (§ 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 Satz 1 BVerfGG), ist der Klage stattzugeben, sofern das BVerfG dem Gesetzgeber nicht die Möglichkeit gibt, rückwirkend auf den 1. Januar 2008 eine Neubewertung des Grundbesitzes vorzuschreiben. Die im zuletzt genannten Fall gebotene Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung wäre eine andere Entscheidung als im Falle der Verfassungsmäßigkeit und Gültigkeit der Vorschriften (BVerfG-Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter B.I.1.; BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz 104).

25 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.; BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rz 104).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de