# Urteil vom 27. Mai 2020, II R 38/18

**Einheitsbewertung von Grundstücken im Beitrittsgebiet**

ECLI:DE:BFH:2020:U.270520.IIR38.18.0

BFH II. Senat

BewG § 9 Abs 2, BewG § 129, BewG § 266, AO § 162, AO § 165 Abs 1 S 2, BewG DDR § 10 Abs 1 S 1, BewG DDR § 10 Abs 1 S 2, BewG DDR § 52 Abs 1, GrStG § 33, BVerfGG § 13 Nr 11, BVerfGG § 31, BVerfGG § 35, BVerfGG § 80, GG Art 100 Abs 1 S 1, BewDV § 3a, BewDV § 32a, BewDV § 33

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 12. Dezember 2017, Az: 4 K 18/16

## Leitsätze

1. Die Regelungen zur Einheitsbewertung von Grundstücken im Beitrittsgebiet sind für ihre restliche Laufzeit verfassungsrechtlich hinzunehmen.

2. Mit dieser Maßgabe stellen die gleichlautenden Ländererlasse betreffend die Bewertung von Grundstücken im Beitrittsgebiet zulässige, typisierte Schätzungen des gemeinen Werts dar.

3. Die Ertragsarmut eines Bewertungsobjekts kann nicht im Rahmen des Sachwertverfahrens zur Einheitswertermittlung berücksichtigt werden.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 13.12.2017 - 4 K 18/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb im August 2011 eine Liegenschaft von ca. 60 000 m² Grundfläche für 420.000 €. Das Grundstück ist bebaut mit einer zweiteiligen Halle aus den Baujahren 1928 bis 1930, überdacht durch zwei freitragende Kuppeln. Hinzu treten Büroanbauten und Nebengebäude aus den Baujahren 1967 bis 1987. Die Halle war als Großmarkt für Obst und Gemüse konzipiert und diente als solche bis zum 31.10.1995. Seit 2000 wurde eine Halle als Eissporthalle, die andere u.a. für Konzerte und Flohmärkte genutzt. Das Objekt steht unter Denkmalschutz.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte im Wege der Nachfeststellung auf den 01.01.2012 mit Bescheid vom 21.12.2012 den Einheitswert für die aus der Gesamtliegenschaft neu entstandene wirtschaftliche Einheit (Geschäftsgrundstück) auf 2.251.729 € fest. Das FA bewertete die Hallen auf Grundlage der gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen betreffend die Bewertung von Warenhausgrundstücken, Einkaufszentren sowie Grundstücken mit Großmärkten, SB-Märkten und Verbrauchermärkten und mit Messehallen im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 vom 25.06.1993 (BStBl I 1993, 528) als Großmarkthallen im Sachwertverfahren. Berechnungsgrundlage waren ein Raummeterpreis von 14 DM/m³, ein Punktewert von 1,75 auf Grundlage einer Erklärung der Voreigentümerin sowie ein Abschlag von 5 % wegen Denkmalschutz. Der durch die Kuppeln umbaute Raum wurde nicht in die Bewertung einbezogen. Die Wertberechnung für die weiteren Gebäude erfolgte gesondert und steht nicht im Streit. Der Bescheid enthielt einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 der

Abgabenordnung (AO) u.a. wegen der Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung für das Grundvermögen. Im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2015 erhöhte das FA nach Verböserungshinweis wegen bisher nicht einbezogener Gebäudeteile den Einheitswert auf 2.535.138 € und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Der beigefügte Änderungsbescheid wiederholte den Vorläufigkeitsvermerk, die eigentliche Einspruchsentscheidung nicht.

**3** Mit ihrer Klage rügte die Klägerin die Bewertung der Halle als Großmarkthalle sowie unzureichende Abschläge wegen Denkmalschutz, die nach ihrer Auffassung für den Bodenwert 10 %, für das Gebäude 50 % betragen müssten. Während des Klageverfahrens, im November 2016, veräußerte die Klägerin das Grundstück für 3.350.000 €. Mit einem wiederum vorläufigen Änderungsbescheid vom 27.11.2017 erhöhte das FA den Abschlag wegen Denkmalschutz auf insgesamt 10 % und stellte den Einheitswert auf 2.398.470 € fest.

**4** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das FA habe die erforderliche Schätzung zulässigerweise auf die gleichlautenden Erlasse in BStBl I 1993, 528 sowie den Erlass des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen vom 10.08.1995 über die Einheitsbewertung des Grundbesitzes; Grundbesitz der unter Denkmalschutz steht (34-S 3219a-6/6-45293, juris --Denkmalerlass--) gestützt. Die Einordnung als Großmarkt sei zutreffend gewesen, da es allein auf die Zweckbestimmung des Gebäudes nach Gebäudeart und -ausstattung, nicht auf die konkrete oder mögliche zukünftige andere Nutzung ankomme. Ein weiterer Abschlag wegen Denkmalschutz sei angesichts der fehlenden Einbeziehung der Kuppeln in die Bewertung und auch des erzielten Verkaufspreises aus November 2016 nicht geboten. Der Vorläufigkeitsvermerk sichere die Rechte der Klägerin im Falle einer Verfassungswidrigkeit der Vorschriften über die Einheitsbewertung des Grundvermögens.

**5** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1072 veröffentlicht.

**6** Mit der Revision erhebt die Klägerin Sach- und Verfahrensrügen. Ein Objekt, das seit 1995 nicht mehr als Großmarkthalle genutzt werde und baurechtlich so nicht mehr genutzt werden dürfe, könne nicht als Großmarkthalle bewertet werden. Die denkmalschutzrechtlichen Beschränkungen geböten einen Abschlag von 50 % auf den Gebäudesachwert. Hinzu träten Verfassungsverstöße. § 129 des Bewertungsgesetzes (BewG) mit seinen Bezugnahmen sei verfassungswidrig, der Vorläufigkeitsvermerk mit der Einspruchsentscheidung entfallen. Ein Einheitswert vom Sechsfachen des Erwerbspreises nebst einer Grundsteuer, die aus den Erträgen nicht erwirtschaftet werden könne, führe zur Erdrosselung. Die Annahme schließlich, ein Abschlag von 10 % für Denkmalschutz reiche aus, beruhe auf mangelhafter Sachaufklärung betreffend die architektonischen Besonderheiten und die unzureichende Ertragsfähigkeit des Objekts.

**7** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und den letzten Einheitswertbescheid vom 27.11.2017 dahin zu ändern, dass der Einheitswert auf den 01.01.2012 mit 1.672.793 € festgestellt wird.

**8** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

**9** Die Verfassungsrüge sei nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12 (BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531), das die Weitergeltung der beanstandeten Vorschriften angeordnet habe, überholt. Die Qualifikation der Hallen als Großmarkthalle sei sachgerechter als jede andere, der Abschlag für Denkmalschutz angesichts des später realisierten Verkaufspreises nicht realitätsfern. Ertragsschwierigkeiten seien bei der Grundsteuer zu berücksichtigen.

## Entscheidungsgründe

II.

**10** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Der angefochtene Bescheid verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Ermittlung des Einheitswerts entspricht den Vorgaben des materiellen Rechts (dazu 1.), das verfassungsrechtlich als auslaufendes Recht hinzunehmen ist (dazu 2.).

**11** 1. Der Wert der Liegenschaft ist nach § 129 BewG i.V.m. den in § 129 Abs. 2 BewG in Bezug genommenen Rechtsvorschriften sowie den als Schätzungsgrundlage fungierenden Verwaltungsanweisungen nicht zu hoch

angesetzt worden.

12 a) Der Wert kann nicht berechnet werden, sondern ist in Anlehnung an die hierfür erlassenen Verwaltungsanweisungen der Länder zu schätzen.

13 aa) Es ist § 129 BewG in der aktuell noch geltenden Fassung des BewG anzuwenden. Das durch das Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794) --GrStRefG--geänderte Bewertungsrecht, in dem u.a. §§ 129 bis 133 BewG weggefallen sind (vgl. Art. 2 Nr. 1 Buchst. v GrStRefG), findet nach dem neuen § 266 BewG erst vom Jahr 2022 (Hauptfeststellung) bzw. 2025 (Hauptveranlagung) an Anwendung.

14 bb) Nach § 129 Abs. 1 BewG gelten für die im Beitrittsgebiet liegenden wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens und für Betriebsgrundstücke die festgestellten oder noch festzustellenden Einheitswerte nach den Wertverhältnissen zum 01.01.1935 weiter. Nach Abs. 2 dieser Vorschrift werden --vorbehaltlich der §§ 129a bis 131 BewG-- für die Ermittlung der Einheitswerte 1935 statt der §§ 27, 68 bis 94 BewG u.a. im Einzelnen genannte Bestimmungen des Bewertungsgesetzes der Deutschen Demokratischen Republik --DDR-- (BewG DDR) i.d.F. vom 18.09.1970 (Gesetzblatt der DDR, Sonderdruck Nr. 674) und der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (RBewDV) vom 02.02.1935 (RGBl I 1935, 81) mit späteren Änderungen weiter angewandt.

15 aaa) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 BewG DDR ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der Preis anzusetzen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 BewG DDR sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

16 bbb) § 52 Abs. 1 BewG DDR verweist für die Bewertung der bebauten und der im Bau befindlichen Grundstücke auf die durch den Minister der Finanzen zu erlassenden Rechtsvorschriften. Nach § 3a Abs. 1 RBewDV sind bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand des Grundbesitzes vom Fortschreibungs-/Nachfeststellungszeitpunkt und die Wertverhältnisse vom 01.01.1935 zugrunde zu legen. § 32 Abs. 1 RBewDV unterscheidet fünf verschiedene Grundstückshauptgruppen, zu denen nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 RBewDV die Geschäftsgrundstücke zählen. Das sind bebaute Grundstücke, die zu mehr als 80 % unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen.

17 ccc) § 33 Abs. 2 Satz 1 RBewDV schreibt vor, dass alle übrigen bebauten Grundstücke (§ 33 Abs. 1 RBewDV nennt Mietwohngrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke) mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind. Lässt sich die Jahresrohmiete in der Regel unschwer ermitteln oder schätzen, ermöglicht § 33 Abs. 2 Satz 2 RBewDV die Bestimmung des Werts über ein durch die Oberfinanzpräsidenten bestimmtes Vielfaches der Jahresrohmiete. Lässt sich hingegen ausnahmsweise die Rohmiete nur schwer ermitteln oder schätzen, ist das Grundstück nach § 33 Abs. 3 RBewDV mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

18 ddd) Der gemeine Wert ist dort nicht definiert. Indes enthielt bereits § 138 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919 (RGBl I 1919, 1993) eine Bestimmung des gemeinen Werts, die ihrerseits im wesentlichen wortgleich mit § 10 Abs. 1 Satz 1 BewG DDR (wie auch mit § 9 Abs. 2 BewG) ist. Insofern führt § 33 Abs. 3 RBewDV auf den Maßstab des § 10 Abs. 1 Satz 1 BewG DDR zurück.

19 cc) Fehlt eine Rohmiete und fehlen auch Verkäufe auf den Stichtag 01.01.1935, kann der maßgebende gemeine Wert nach § 162 AO geschätzt werden (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.10.1998 - II R 37/97, BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51; vom 31.03.2004 - II R 2/02, BFH/NV 2004, 1626, unter II.1.; vom 24.05.2005 - II R 2/03, BFH/NV 2006, 29, und vom 02.04.2008 - II R 59/06, BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.b).

20 b) Das FG hat sich zutreffend zur Durchführung dieser Schätzung auf die gleichlautenden Ländererlasse in BStBl I 1993, 528 sowie den Denkmalerlass gestützt.

21 aa) Für die Schätzung eines Grundstückswerts ist auf die Grundzüge des Sachwertverfahrens in Anlehnung an die Regelungen der §§ 83 ff. BewG zurückzugreifen, die jedoch gemäß § 129 Abs. 2 BewG nicht unmittelbar anwendbar sind (BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.c).

22 bb) Zur Durchführung der Bewertung im Beitrittsgebiet sind nach dem 03.10.1990 eine Reihe gleichlautender Ländererlasse ergangen. Für das Grundvermögen zählen darunter u.a., soweit im Streitfall in Betracht kommend, die

23

- gleichlautenden Erlasse betreffend die Bewertung von Fabrikgrundstücken, Lagerhausgrundstücken, Grundstücken mit Werkstätten und vergleichbaren Grundstücken (Gewerbegrundstücken) im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 vom 21.05.1993 (BStBl I 1993, 467), geändert durch gleichlautende Erlasse vom 20.05.1996 (BStBl I 1996, 1118),

- gleichlautenden Erlasse betreffend die Bewertung von Warenhausgrundstücken sowie Grundstücken mit Markt- und Messehallen im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 vom 25.06.1993 (BStBl I 1993, 528), geändert durch gleichlautende Erlasse vom 16.02.2011 (BStBl I 2011, 283),

- gleichlautenden Erlasse betreffend die Bewertung von übrigen Geschäftsgrundstücken und sonstigen bebauten Grundstücken im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 vom 21.07.1994 (BStBl I 1994, 480),

- gleichlautenden Erlasse betreffend die Bewertung von Grundstücken mit aufstehenden Gebäuden, die dem Verfall preisgegeben sind, im Beitrittsgebiet ab 01.01.1991 vom 07.03.1995 (BStBl I 1995, 247).

**24** Hinzu treten für die Berücksichtigung von Beeinträchtigungen, die auf der Denkmaleigenschaft beruhen, entsprechende Denkmalerlasse der Länder.

**25** cc) Der BFH hat die den gleichlautenden Erlassen in BStBl I 1993, 528 zugrundeliegende Schätzungsmethode für die Ermittlung des gemeinen Werts von bebauten Grundstücken auf der Grundlage des Bodenwerts, des Gebäudewerts und des Werts der Außenanlagen nicht beanstandet (BFH-Urteil in BFHE 187, 99, BStBl II 1999, 51; ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1626, für die parallel aufgebauten Erlasse in BStBl I 1993, 467, und ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 29, für beide Erlasse). Er hat ferner einen Erlass des Thüringer Finanzministeriums "Einheitsbewertung von Grundbesitz, hier: Grundbesitz, der unter Denkmalschutz steht" vom 22.12.1994 für eine sachgerechte Schätzungsgrundlage erachtet (BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983).

**26** dd) Der BFH hält an dieser Einschätzung fest. Die unter II.1.b bb genannten Erlasse wie auch der hier angewandte sächsische Denkmalerlass setzen den von § 10 Abs. 1 BewG DDR erteilten generellen Schätzungsauftrag in zulässiger Weise im Interesse der Einheitlichkeit und Praktikabilität um. Es ist nicht nur vertretbar, sondern im Regelfall geboten, diese auch anzuwenden. Abweichungen kommen nur unter engen Voraussetzungen in Betracht, da andernfalls die Verwaltungsvorschriften ihrer Aufgabe nicht nachkommen könnten, eine möglichst gleichmäßige Besteuerung sowie Rechtssicherheit zu gewährleisten und die im allseitigen Interesse liegende Praktikabilität des Bewertungsverfahrens sicherzustellen. Sie sind daher nur möglich, wenn der sich ergebende Grundstückswert außerhalb jeder noch vertretbaren Toleranz liegt. Es besteht ein Korridor zulässiger Werte (so ausdrücklich für den vorbezeichneten Thüringer Denkmalerlass vom 22.12.1994 BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983).

**27** ee) Zur Umsetzung der Erlasse unter II.1.b bb gehört vor der folgerichtigen Umsetzung des jeweiligen Erlasses auch die Beurteilung der Frage, welcher der in Frage kommenden Erlasse anzuwenden ist. Dazu ist die Zuordnung des Grundstücks zu einer der typisierten Gebäudegruppen erforderlich. Wie weit diese Qualifikation revisionsgerichtlich überprüfbar ist, kann im Streitfall dahinstehen.

**28** c) Die mangels Jahresrohmieten oder vergleichbarer Verkaufsfälle gebotene Schätzung mittels Anwendung der Erlasse durch das FA und das FG lässt jedenfalls keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin erkennen.

**29** aa) Soweit sie die Qualifikation als Großmarkt i.S. der Erlasse in BStBl I 1993, 528 betrifft, ist eine günstigere Einstufung nicht möglich.

**30** aaa) Nach den Erlassen in BStBl I 1993, 528 i.d.F. der Änderung durch die Erlasse in BStBl I 2011, 283, Tz. 2.2 sind (Groß-)Markt- und Messehallen regelmäßig eingeschossige Gebäude bzw. Gebäudeteile mit integriertem Lager-, Büro- und Sozialteil. Ihre übliche Geschosshöhe liegt bei ca. 8 m. Die hallenartigen Gebäude bzw. Gebäudeteile sind meist mit kleinen Fahrzeugen (Gabelstapler u. ä.) befahrbar. Sie dienen in erster Linie dem Einkauf von Großverbrauchern, zum Beispiel aus der Gastronomie sowie gewerblichen Wiederverkäufern.

**31** bbb) Nach den Feststellungen des FG waren die streitgegenständlichen Hallen ursprünglich als Großmarkthalle konzipiert und wurden bis 1995 auch so genutzt. Seit 1996 ist dies jedoch durchgehend nicht mehr der Fall. Die Nutzung einer Halle (auch) als Flohmarkt ist einem Großmarkt nur entfernt vergleichbar.

32 ccc) Ob allein die ursprüngliche Zweckbestimmung des Gebäudes maßgebend ist, wie das FA und das FG meinen, ist zweifelhaft, kann aber dahinstehen.

33 Der BFH hatte zwar anlässlich der Bewertung eines SB-Autoteilefachmarktes mit Werkstatt entschieden, dass es für die Gebäudeart weder auf die konkrete Nutzung am Bewertungsstichtag noch auf eine mögliche zukünftige andere Nutzung des Gebäudes, sondern auf die aus Gebäudeart und -ausstattung folgende Zweckbestimmung des Gebäudes ankomme (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 29). Es handelte sich allerdings in zweierlei Hinsicht um einen Sonderfall. Zum einen betraf die Entscheidung einen Neubau (Baujahr nach 1996, vgl. hierzu das vorgehende Urteil des Thüringer FG vom 11.07.2002 - II 430/02, EFG 2004, 392), für den sich die Frage einer Zweckbestimmung zu dem lange zurück liegenden Hauptfeststellungszeitpunkt 1935 nicht stellte. Zum anderen barg die Nutzungsfrage insofern atypische Probleme, als die konstruktionsbedingte Multifunktionalität des Gebäudes einen leichten, schnellen Wechsel der Nutzungsart ermöglichte.

34 Der Klägerin ist insofern zuzustimmen, als die gleichlautenden Ländererlasse durchgehend nicht auf eine ursprüngliche Zweckbestimmung des jeweiligen Gebäudes, sondern auf das aktuell vorhandene Gebäude abstellen und dieses definieren. Inwieweit eine Verallgemeinerung der in dem Urteil in BFH/NV 2006, 29 aufgestellten Grundsätze dem widerspräche, bedarf im Streitfall keiner Beantwortung, da eine abweichende Qualifikation der Hallen etwa nach der aktuellen Nutzung und Zweckbestimmung zum Bewertungsstichtag 01.01.2012 für die Klägerin nicht günstiger wäre.

35 ddd) Ein --niedriger zu bewertendes-- Lagerhausgrundstück nach Maßgabe der Erlasse in BStBl I 1993, 467, worauf sich die Klägerin beruft, liegt nicht vor. Nach der dortigen Tz. 2 handelt es sich um Grundstücke mit regelmäßig hallenartigen Baukörpern, die vorwiegend zur Lagerung und zum Umschlag von Waren genutzt werden. Hierzu rechnen auch Auslieferungslager, Umschlagschuppen und Lagergebäude, die von Handels- und Speditionsunternehmen genutzt werden, sowie Kühlhäuser. Die Nutzung als Eissporthalle, für Konzerte und Flohmärkte, bei denen sämtlich die Nutzung durch eine Vielzahl von Besuchern zu Freizeitzwecken im Vordergrund steht, hat mit einem in dem Erlass definierten Lagerhausgrundstück nichts zu tun.

36 eee) Die Erlasse in BStBl I 1994, 480 erlauben ebenfalls keine niedrigere Bewertung. Nach der dortigen Tz. 2.25 sind sonstige Bauten, nämlich Gebäude, die aufgrund ihrer Nutzung weder den vorstehenden noch den in anderen gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen angesprochenen Gebäudegruppen zugeordnet werden können, zur Ermittlung des gemeinen Werts der Gebäudegruppe zuzuordnen, die der tatsächlichen baulichen Gestaltung wertmäßig am nächsten kommt. Wenn die Einstufung als Großmarkthalle nicht angemessen sein sollte, stünden nach Tz. 2 der Erlasse in BStBl I 1994, 480 noch "Ladengrundstücke, Verkaufsstände, Heime, Privatschulen, Vereinshäuser, Badehäuser, Trinkhallen, Gaststätten, Vergnügungsstätten, Saalbauten, Lichtspielhäuser, Lichtspielzentren, Theater, Hallenbäder, Sanatorien, Kliniken, Tennishallen, Reithallen, Parkhäuser, Bootshäuser, Gewächshäuser, Zelthallen und Textilbauten" zur Verfügung. Von diesen Gebäudegruppen sind die Hallen nach der aktuellen Nutzung 2012, wenn überhaupt, den Saalbauten vergleichbar. Saalbauten enthalten (Tz. 2.10) einen saalartigen Raum oder mehrere solcher Räume, die für Tanz- bzw. Kulturveranstaltungen, Versammlungszwecke und Ähnliches genutzt werden.

37 Mit diesem Ansatz wäre die Bewertung aber höher ausgefallen. Die Hallen weisen einen --nicht von der Klägerin beanstandeten-- Punktewert von 1,75 auf. Dieser Wert ist --unter der Annahme, es handele sich um eine Großmarkthalle-- nach der Ausstattungstabelle I für die Bestimmung der Ausstattungsgüte unter 4.2.2.4 der Erlasse in BStBl I 1993, 528 ermittelt und führt nach Tz. 4.2.2.2 zu dem für mittlere Ausstattungsgüte (Untergruppe 1,51 bis 2,00 Punkte) anzusetzenden Raummeterpreis von 14 DM/m³. Die Ausstattungstabelle I für die Bestimmung der Ausstattungsgüte von Saalbauten nach Tz. 4.2.2.6 i.V.m. Tz. 4.2.3 i.V.m. Anlage 2 der Erlasse in BStBl I 1994, 480 ist mit der Ausstattungstabelle I der Erlasse in BStBl I 1993, 528 identisch. Das bedeutet, dass auch die Einstufung als Saalbau zu einem Punktewert von 1,75 führt. Damit aber betrüge nach Tz. 4.2.2.6 der Raummeterpreis für Saalbauten bereits 16 DM/m³.

38 fff) Eine Bewertung nach Maßgabe der Erlasse in BStBl I 1995, 247 als dem Verfall preisgegebenes Gebäude ist nicht möglich. Nach dessen Tz. 2 müsste der Verfall so weit fortgeschritten sein, dass das Gebäude nach objektiven Verhältnissen auf Dauer nicht mehr benutzt werden kann. Daran fehlt es. Behebbare Baumängel und Bauschäden sowie aufgestauter Reparaturbedarf reichen nicht aus.

39 bb) Gegen die rechnerisch folgerichtige Anwendung der Erlasse in BStBl I 1993, 528 hat die Klägerin keine Einwände erhoben.

40 cc) Der Abschlag nach dem Denkmalerlass ist korrekt auf 10 % angesetzt.

41 aaa) Für die denkmalschutzrechtlichen Beschränkungen ermöglicht der Denkmalerlass im Sachwertverfahren nach Tz. 2.2.1 für den Bodenwert sowie Tz. 2.2.4 für den Gebäudewert, jeweils i.V.m. Tz. 2.1.3.1 und 2.1.3.2, einen Abschlag von regelmäßig 5 %, wenn jedoch nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird, dass die denkmalschutzrechtlichen Beschränkungen im Falle einer Veräußerung den Verkaufspreis in ungewöhnlichem Maße mindern, von maximal 10 %. Insoweit hat der Bescheid vom 27.11.2017 die Möglichkeiten maximal ausgeschöpft.

42 bbb) Weitere Abschläge ermöglicht der Denkmalerlass nicht. Tz. 2.2.3 eröffnet dem Grunde nach einen Abschlag wegen nicht behebbarer Baumängel und Bauschäden, für deren Vorliegen aber nichts festgestellt ist. Die Klägerin selbst beruft sich nicht auf bauliche Defekte. Wenn sie auf die Erhaltungspflicht und das Veränderungsverbot hinsichtlich der gesamten bestehenden Bausubstanz und den hieraus ihres Erachtens folgenden Minderwert hinweist, handelt es sich allein um denkmalschutzrechtliche Beschränkungen.

43 ccc) Die durch die Klägerin in Anspruch genommenen §§ 82, 88 BewG sind nach § 129 Abs. 2 BewG auf die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet nicht anwendbar (BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.c). Entsprechendes gilt für die vor Inkrafttreten des Einigungsvertrags und damit nicht für das Beitrittsgebiet geschaffenen gleichlautenden Ländererlasse betreffend Einheitsbewertung von Grundbesitz, der unter Denkmalschutz steht vom 21.10.1985 (BStBl I 1985, 648), so dass nicht im Einzelnen zu erörtern ist, ob sich hieraus im Ergebnis etwas anderes ergäbe.

44 dd) Der Einwand der Klägerin, der so festgestellte Einheitswert sei verfassungswidrig überhöht, führt nicht zum Erfolg.

45 aaa) Schon in der Sache ist eine grobe Abweichung von dem tatsächlichen gemeinen Wert nicht ersichtlich. Der Ankaufspreis war deutlich niedriger, der Verkaufspreis aber höher. Zwar lag der Verkauf des Grundstücks mehrere Jahre nach dem Bewertungsstichtag. Dass zwischen dem Bewertungsstichtag und dem Verkauf nennenswerte Wertentwicklungen zu verzeichnen gewesen wären, ist weder festgestellt noch vorgetragen noch erkennbar. Aus der nach Darstellung der Klägerin schlechten Ertragslage ist nichts Abweichendes herzuleiten. Zunächst wäre es systemwidrig, eine Bewertung nach dem Sachwertverfahren durch Elemente des Ertragswerts zu korrigieren. Zudem belegen zwischenzeitlich schwache Erträge keine grundsätzlich schwachen Ertragsmöglichkeiten. Die auch durch Wahlrechte gestaltbare steuerliche Gewinnermittlung ist nicht ohne Weiteres alleiniger Maßstab des gemeinen Werts. Ebenso kann die beabsichtigte Vermarktung darüber entscheiden, ob die konkrete Nutzung mehr durch die aktuell erzielbaren Erträge oder mehr durch ein Freihalten der Immobilie für die einem potentiellen Käufer einzuräumenden Gestaltungsspielräume geprägt ist.

46 bbb) Im Übrigen widerspräche eine Berücksichtigung geminderter Erträge im Rahmen der Einheitswertfeststellung, dort insbesondere bei Anwendung des Sachwertverfahrens, dem Regelungskonzept des § 33 des Grundsteuergesetzes in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794 --GrStG a.F.--).

47 Nach § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG a.F. wird die Grundsteuer in Höhe von 25 % erlassen, wenn u.a. bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag des Steuergegenstandes um mehr als 50 % gemindert ist und der Steuerschuldner die Minderung des Rohertrags nicht zu vertreten hat. Bei einer Minderung des normalen Rohertrags von 100 % beläuft sich nach § 33 Abs. 1 Satz 2 GrStG a.F. der Erlass auf 50 %. Der Gesetzgeber hat damit eine Regelung geschaffen, um Härten aufgrund einer Diskrepanz zwischen dem gesetzlich vorgegebenen Einheitswert und der realen Ertragslage im Rahmen der Grundsteuer abzumildern.

48 Es griffe in dieses Gefüge ein, wenn bereits bei der Feststellung des Einheitswerts eine nach den Bewertungsregeln nicht zu berücksichtigende Ertragsminderung in ähnlicher Weise berücksichtigt würde. Da dadurch die Berücksichtigung der Ertragsminderung nach § 33 Abs. 1 GrStG a.F. tatbestandlich nicht ausgeschlossen wäre, käme es bei der Grundsteuer zu einer doppelten Begünstigung.

49 ccc) Da es auf die Ertragslage nicht ankam, war das FG zu entsprechender Sachaufklärung nicht verpflichtet. Die weiteren Voraussetzungen der Verfahrensrüge bedürfen daher keiner Erörterung.

50 2. Trotz der verfassungsrechtlichen Bedenken der Klägerin wendet der Senat § 129 BewG einschließlich der in § 129 Abs. 2 BewG enthaltenen Bezugnahmen an.

51 a) Es ist unzutreffend, dass bereits der Vorläufigkeitsvermerk dem Rechtsschutzanspruch der Klägerin im Hinblick

auf die Verfassungsfrage hätte genügen können und das BVerfG mittlerweile die Verfassungsfrage entschieden hätte.

**52** aa) Der Bescheid, der Gegenstand des FG-Urteils war, war mit dem Vorläufigkeitsvermerk versehen. Es kommt nicht darauf an, ob die Einspruchsentscheidung selbst --und nicht nur der beigefügte Änderungsbescheid-- den Vermerk hätte aufnehmen müssen. Zumindest der Änderungsbescheid vom 27.11.2017, der nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens geworden ist, enthielt den Vermerk.

**53** bb) Der Vorläufigkeitsvermerk ging jedoch ins Leere, da es kein beim BVerfG anhängiges Verfahren gab, das die Verfassungsmäßigkeit des im Streitfall anwendbaren Rechts zum Gegenstand gehabt hätte, die Verfassungsfrage mithin auch bisher nicht entschieden ist. Die bei dem BVerfG anhängigen und mittlerweile durch Urteil in BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531 entschiedenen Verfahren betrafen ausschließlich das außerhalb des Artikels 3 des Einigungsvertrags genannte Gebiet. Das BVerfG hat ausdrücklich die Normenkontrolle nicht auf die Bewertung von Grundvermögen im Beitrittsgebiet erstreckt, da die dort geltenden besonderen Bewertungsregeln eine eigenständige verfassungsrechtliche Würdigung nach entsprechender fachgerichtlicher Aufarbeitung der Sach- und Rechtslage erforderlich gemacht hätten (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531, Tenor zu 1., Rz 81). Es wäre unzulässig, die Weitergeltungsanordnung nunmehr durch Auslegung auf § 129 BewG zu erstrecken (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 19.09.2019 - 1 BvR 2059/18, 1 BvR 1063/19, Wissenschaftsrecht, Wissenschaftsverwaltung, Wissenschaftsförderung 2019, 63, Rz 22).

**54** b) Der Senat ist jedoch nicht von der Verfassungswidrigkeit der angewandten Normen des materiellen Rechts überzeugt. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 13 Nr. 11 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) und § 80 BVerfGG kommt daher nicht in Betracht.

**55** aa) Es ist schon nicht zweifelsfrei, ob die Regeln für die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet verfassungswidrig wären, wenn sie auf Dauer Geltung beanspruchten (Verfassungskonformität zuletzt bejaht für den Bewertungsstichtag 01.01.2002 durch BFH-Urteil in BFHE 225, 482, BStBl II 2009, 983, unter II.1.d). Mit Urteil in BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531 hatte das BVerfG die Wertverzerrungen beanstandet, die in der Zeitspanne von 1964 bis 2001 eingetreten waren. Bei einer Anknüpfung an die Wertverhältnisse vom 01.01.1935 wird diese Zeitspanne erheblich überschritten. Dies lässt entsprechend größere Wertverzerrungen plausibel scheinen. Allerdings hat der grundlegend andere wirtschaftliche und politische Rahmen im Beitrittsgebiet bis 1990 auch andere Rahmenbedingungen für die Immobilienwertentwicklung geschaffen. Hinzu tritt, dass § 129 BewG mit den in Bezug genommenen Vorschriften weitreichende Schätzungsbefugnisse zur Feststellung des gemeinen Werts gibt.

**56** bb) Jedenfalls vermag sich der Senat keine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit dieser Vorschriften zu bilden, weil sie mittlerweile nur noch befristet anwendbar sind. Allein der Umstand, dass es sich um auslaufendes Recht handelt, stünde zwar einer Normenkontrolle nicht entgegen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17.02.2016 - 1 BvL 8/10, BVerfGE 141, 143, BGBl I 2016, 614, Rz 43). Die Vereinbarkeit einer Vorschrift mit dem GG kann aber nicht losgelöst von ihrem zeitlichen Geltungsanspruch beurteilt werden.

**57** aaa) Stellt sich heraus, dass ein Gesetz verfassungswidrig ist, ist der Gesetzgeber in der Pflicht, korrigierend einzugreifen. Dies kann allerdings aus tatsächlichen Gründen häufig nicht rückwirkend geschehen. Daher erkennt das BVerfG Übergangsregelungen ausdrücklich als verfassungskonform an, die eine für verfassungswidrig erkannte Rechtslage in ein verfassungskonformes System überführen sollen (vgl. etwa BVerfG-Beschluss vom 23.09.1992 - 1 BvL 15/85, 1 BvL 36/87, BVerfGE 87, 114, BGBl I 1993, 42, unter C., zu Übergangsregelungen des zuvor durch BVerfG-Beschluss vom 12.06.1979 - 1 BvL 19/76, BVerfGE 52, 1 für verfassungswidrig erachteten Kleingartenrechts; BVerfG-Beschlüsse vom 30.09.2015 - 2 BvR 1066/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 72, Rz 33 bis 53, und vom 29.09.2015 - 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310, Rz 36 bis 47, zur Besteuerung der Alterseinkünfte).

**58** bbb) Ebenso muss eine befristete Weitergeltung eines eigentlich verfassungswidrigen Rechts für verfassungskonform erachtet werden, wenn ein gleitender Übergang der Natur der jeweiligen Normen nach nicht möglich ist. Andernfalls käme eine Weitergeltungsanordnung schon nicht in Betracht.

**59** ccc) Die Regeln über die Einheitsbewertung lassen sich weder kurzfristig ändern noch sukzessiv anpassen. Die praktische Umsetzung eines neuen Bewertungssystems ist ein verwaltungsintensiver Vorgang, der Zeit erfordert, wenn nicht stattdessen erhebliche Vollzugsdefizite in Kauf genommen werden sollen. Angenommen, das auslaufende Recht über die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet wäre verfassungswidrig, so wäre die Neuregelung als Korrekturmaßnahme des Gesetzgebers aufzufassen. Wenn der Gesetzgeber für das Beitrittsgebiet dieselbe Frist zur Fortgeltung der bestehenden Regelungen vorgesehen hat, wie er dies aufgrund der Vorgabe des BVerfG-Urteils

in BVerfGE 148, 147, BGBl I 2018, 531, Rz 169 bis 179 für die Einheitsbewertung im sog. Altbundesgebiet getan hat, hat er damit neue Gleichheitsverstöße vermieden. Vor diesem Hintergrund hält der Senat das mittlerweile auslaufende Recht über die Einheitsbewertung im Beitrittsgebiet nicht für verfassungswidrig i.S. des Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG.

**60** cc) Der Senat spricht dadurch keine Weitergeltungsanordnung verfassungswidrigen Rechts aus. Die Befugnis hierfür kommt, wie die Verwerfungskompetenz nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. §§ 80 Abs. 1, 31, 35 BVerfGG, allein dem BVerfG zu. Die vorangestellten Erwägungen stellen lediglich materiell-rechtliche Folgerungen aus dem Auslaufen des Rechts dar.

**61** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

**62** 4. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de