

Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig

Pressemitteilung Nr. 21/2018 vom 10. April 2018

Urteil vom 10. April 2018

[1 BvL 11/14](#), [1 BvR 889/12](#), [1 BvR 639/11](#), [1 BvL 1/15](#), [1 BvL 12/14](#)

Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern sind jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Mit dieser Begründung hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts die Vorschriften mit Urteil vom heutigen Tage für verfassungswidrig erklärt und bestimmt, dass der Gesetzgeber spätestens bis zum 31. Dezember 2019 eine Neuregelung zu treffen hat. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regeln weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen sie für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angewandt werden.

Sachverhalt:

Einheitswerte für Grundbesitz werden nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes in den „alten“ Bundesländern noch heute auf der Grundlage der Wertverhältnisse zum 1. Januar 1964 ermittelt und bilden die Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer. Der Entscheidung liegen fünf Verfahren, drei Richtervorlagen des Bundesfinanzhofs und zwei Verfassungsbeschwerden, zugrunde. Die Klägerinnen und Kläger der Ausgangsverfahren beziehungsweise Beschwerdeführerinnen und Beschwerdeführer sind Eigentümer von bebauten Grundstücken in verschiedenen „alten“ Bundesländern, die jeweils vor den Finanzgerichten gegen die Festsetzung des Einheitswertes ihrer Grundstücke vorgegangen sind. In drei Revisionsverfahren hat der Bundesfinanzhof die Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die einschlägigen Vorschriften des Bewertungsgesetzes wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig sind. Mit den Verfassungsbeschwerden wird im Wesentlichen ebenfalls eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes gerügt.

Wesentliche Erwägungen des Senats:

I. Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen sind mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Art. 3 Abs. 1 GG lässt dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Bewertungsvorschriften für die steuerliche Bemessungsgrundlage einen weiten Spielraum, verlangt aber ein in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerechtes Bewertungssystem. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt.

1. Die in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entwickelten Grundsätze zur Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Steuerrecht verlangen auch auf der Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Wertbemessung. Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen. Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt.

2. Die Aussetzung einer erneuten Hauptfeststellung der Einheitsbewertung über einen langen Zeitraum führt systembedingt in erheblichem Umfang zu Ungleichbehandlungen durch ungleiche Bewertungsergebnisse. Infolge der Anknüpfung an die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1964 spiegeln sich die wertverzerrenden Auswirkungen des überlangen Hauptfeststellungszeitraums in den einzelnen Bewertungselementen sowohl des Ertragswert- als auch des Sachwertverfahrens wider.

Das System der Einheitsbewertung für Grundbesitz ist davon geprägt, dass in regelmäßigen Zeitabständen eine allgemeine Wertfeststellung (Hauptfeststellung) stattfindet. Diese Hauptfeststellung soll gemäß § 21 Abs. 1 BewG alle sechs Jahre für bebaute und unbebaute Grundstücke erfolgen. Ziel der Bewertungsregeln ist es, Einheitswerte zu ermitteln, die dem Verkehrswert der Grundstücke zumindest nahekommen. Der Verkehrswert ist in diesem System die Bezugsgröße, an der sich die Ergebnisse der Einheitsbewertung im Hinblick auf Art und Umfang etwaiger Abweichungen zur Beurteilung einer gleichheitsgerechten Besteuerung messen lassen müssen.

Der Gesetzgeber hat den Zyklus der periodischen Wiederholung von Hauptfeststellungen, nachdem er ihn erst 1965 wieder aufgenommen hatte, nach der darin auf den 1. Januar 1964 bezogenen Hauptfeststellung ausgesetzt und seither nicht mehr aufgenommen. 1970 wurde per Gesetz angeordnet, dass der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes durch besonderes Gesetz bestimmt wird. Ein solches Gesetz ist bis heute nicht verabschiedet worden. Die seither andauernde Aussetzung der erforderlichen Hauptfeststellung führt in zunehmendem Maße zu Wertverzerrungen innerhalb des Grundvermögens. Das ergibt sich als zwangsläufige Folge aus dem geltenden Bewertungssystem.

Die im Gesetz vorgesehene periodische Wiederholung der Hauptfeststellung ist zentral für das vom Gesetzgeber selbst so gestaltete Bewertungssystem. Ihm liegt der Gedanke zugrunde, dass die den Verkehrswert der Grundstücke bestimmenden Verhältnisse einheitlich zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung möglichst realitätsnah abgebildet werden. Da diese Verhältnisse während der folgenden Jahre eines Hauptfeststellungszeitraums typischerweise verkehrswertrelevanten Veränderungen unterliegen, bedarf es in regelmäßigen und nicht zu weit auseinanderliegenden Abständen einer neuen Hauptfeststellung.

Je länger ein Hauptfeststellungszeitraum über die ursprünglich vorgesehenen sechs Jahre hinaus andauert, desto größer im Einzelfall und umfangreicher in der Gesamtzahl werden

zwangsläufig die Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Verkehrswert und den auf den Hauptfeststellungszeitpunkt bezogenen Einheitswerten der Grundstücke.

Eine Auseinanderentwicklung zwischen Verkehrswert und festgestelltem Einheitswert ist für sich genommen allerdings verfassungsrechtlich nicht bedenklich. Würden die Einheitswerte in allen Fällen gleichmäßig hinter steigenden Verkehrswerten zurückbleiben, führte dies allein zu keiner verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung, da das Niveau der Einheitswerte untereinander in Relation zum Verkehrswert gleich bliebe. Es gibt indes keine Anhaltspunkte dafür, dass die durch den Verzicht auf regelmäßige Hauptfeststellungen zwangsläufig in zunehmenden Maß auftretenden Wertverzerrungen sich in einer gleichmäßigen Relation zum Verkehrswert bewegten.

3. Die aus der Überdehnung des Hauptfeststellungszeitraums folgenden flächendeckenden, zahlreichen und erheblichen Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens führen zu entsprechenden Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer; die Vereinbarkeit dieser Ungleichbehandlungen mit Art. 3 Abs. 1 GG richtet sich aufgrund des Ausmaßes der Verzerrungen nach strengen Gleichheitsanforderungen. Eine ausreichende Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlungen ergibt sich weder allgemein aus dem Ziel der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands, noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung.

a) Der Verzicht auf neue Hauptfeststellungen dient der Vermeidung eines besonderen Verwaltungsaufwands. Hierfür steht dem Gesetzgeber zwar ein erheblicher Gestaltungsspielraum zur Verfügung. Dieser deckt aber nicht die Inkaufnahme eines dysfunktionalen Bewertungssystems.

Das Ziel der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigt die durch die andauernde Aussetzung des Hauptfeststellungszeitpunkts verursachten Wertverzerrungen nicht, selbst wenn man die damit erzielte Entlastungswirkung als besonders hoch einschätzt. Der Verzicht auf regelmäßige Hauptfeststellungen in wiederkehrenden Abständen von sechs Jahren ist nicht das Ergebnis einer bewussten Vereinfachungsentscheidung des Gesetzgebers, die Elemente der Einheitsbewertung im Sinne einer Verschlinkung korrigiert und dabei auch Einbußen an Detailgenauigkeit in Kauf nimmt. Mit diesem Verzicht bricht der Gesetzgeber vielmehr ein zentrales Element aus dem System der Einheitsbewertung heraus, das unverzichtbar zur Gewinnung in ihrer Relation realitätsnaher Bewertungen ist. Erweist sich eine gesetzliche Regelung als in substanziellem Umfang grundsätzlich gleichheitswidrig, können weder ein Höchstmaß an Verwaltungsvereinfachung noch die durch eine solche Vereinfachung weitaus bessere Kosten-/Nutzenrelation zwischen Erhebungsaufwand und Steueraufkommen dies auf Dauer rechtfertigen. Die Erkenntnis, eine in einem Steuergesetz strukturell angelegte Ungleichbehandlung könne nicht mit vertretbarem Verwaltungsaufwand beseitigt werden, darf nicht zur Tolerierung des verfassungswidrigen Zustands führen. Es ist unerheblich, ob der Gesetzgeber mit der Aussetzung der Hauptfeststellung dieses Defizit bewusst in Kauf genommen oder ob er es lediglich nicht erkannt hat. Entscheidend ist die objektive Dysfunktionalität der verbleibenden Regelung. Danach kommt es auch nicht darauf an, ob das Unterlassen der Bestimmung eines neuen Hauptfeststellungszeitpunkts lediglich als dauerhaftes Zuwarten innerhalb des Systems periodischer Hauptfeststellungen zu verstehen ist oder als konkludenter Ausdruck eines endgültigen Verzichts auf weitere Hauptfeststellungen überhaupt.

b) Gründe der Typisierung und Pauschalierung rechtfertigen ebenfalls nicht die Aussetzung der Hauptfeststellung und ihre Folgen. Zwar darf der Steuergesetzgeber aus Gründen der

Verwaltungsvereinfachung typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen, wenn die daraus erwachsenden Vorteile im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen, er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert und ein vernünftiger, einleuchtender Grund vorhanden ist. Diesen Voraussetzungen genügen im gegenwärtigen System der Einheitsbewertung entstehende Wertverzerrungen aber nicht. Es orientiert sich mit dem Verzicht auf weitere Hauptfeststellungen nicht realitätsgerecht am typischen Fall. Die Wertverzerrungen sind keineswegs auf atypische Sonderfälle oder vernachlässigbare Korrekturen in Randbereichen beschränkt. Sie betreffen vielmehr die Wertfeststellung im Kern, sind in weiten Bereichen zum Regelfall geworden und nehmen mit der fortschreitenden Dauer des Hauptfeststellungszeitraums an Zahl und Ausmaß zu.

c) Weder eine gemessen am Verkehrswert generelle Unterbewertung des Grundvermögens noch die vermeintlich absolut geringe Belastungswirkung der Grundsteuer vermögen die Wertverzerrungen zu rechtfertigen. Es ist für die verfassungsrechtliche Beurteilung von Gleichheitsverstößen in der Einheitsbewertung grundsätzlich auch ohne Belang, dass sie mittlerweile wegen ihrer weitgehenden Begrenzung auf das Recht der Grundsteuer wesentlich an allgemeiner Bedeutung verloren hat. Es handelt sich bei der Grundsteuer auch in der Sache nicht um eine Steuer im vernachlässigbaren Größenbereich. Dagegen spricht schon das Gesamtaufkommen der Grundsteuer, das in den letzten Jahren kontinuierlich von 12 auf zuletzt knapp 14 Milliarden Euro angestiegen ist, und ihre erhebliche Bedeutung für die Kommunen. Vor allem ist die Grundsteuer angesichts der heute üblichen Höhe der kommunalen Hebesätze für viele Steuerpflichtige vielfach keineswegs unbedeutend, zumal sie jährlich und zeitlich unbegrenzt anfällt. Die Wertverzerrungen können entgegen der Auffassung der Bundesregierung und einiger Ländervertreter schließlich auch nicht durch Nachfeststellungen oder Wertfortschreibungen und auch nicht durch Anpassungen der Grundsteuerhöhe über die Hebesätze verfassungsrechtlich kompensiert werden.

II. Der Senat hat die Fortgeltung der für verfassungswidrig befundenen Normen in zwei Schritten angeordnet. Zum einen gelten sie für die in der Vergangenheit festgestellten Einheitswerte und die darauf beruhende Erhebung von Grundsteuer und darüber hinaus in der Zukunft zunächst bis zum 31. Dezember 2019. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der Gesetzgeber eine Neuregelung zu treffen. Ohne diese Fortgeltungsanordnung hätte ein enormer Verwaltungsaufwand gedroht, wenn noch nicht bestandskräftige Einheitswertbescheide – und in deren Folge auch die darauf beruhenden Grundsteuerbescheide - in einer angesichts der großen Zahl von Grundsteuerschuldern aller Voraussicht nach erheblichen Größenordnung aufgehoben oder geändert und zumindest zum Teil rückabgewickelt werden müssten. Die Probleme wären dadurch verschärft worden, dass die Aufarbeitung dieser Fälle erst nach Inkrafttreten und Umsetzung der Neuregelung auf der Bewertungsebene und damit erst viele Jahre nach Verkündung dieses Urteils hätte erfolgen können. Für die Zukunft bestünde angesichts der erheblichen finanziellen Bedeutung der Grundsteuer für die Kommunen die ernsthafte Gefahr, dass viele Gemeinden ohne die Einnahmen aus der Grundsteuer in gravierende Haushaltsprobleme gerieten. Die Hinnahme des Vollzugs solcher Einheitswertbescheide ist den Betroffenen auch deshalb zumutbar, weil die Belastung mit einer Grundsteuer dem Grunde nach durch die Verfassung legitimiert, traditionell „schon immer“ vorgesehen und deshalb von den Grundbesitzern auch zu erwarten war und ist. Sobald der Gesetzgeber eine Neuregelung getroffen hat, gelten die beanstandeten Bewertungsregeln noch für weitere fünf Jahre fort, aber nicht länger als bis zum 31. Dezember 2024. Die ungewöhnliche Anordnung der Fortgeltung nach der Verkündung der Neuregelung ist durch die besonderen Sachgesetzhelikeiten der Grundsteuer geboten und von daher ausnahmsweise gerechtfertigt. Zur bundesweiten Neubewertung aller Grundstücke

bedarf es eines außergewöhnlichen Umsetzungsaufwandes im Hinblick auf Zeit und Personal. Vor diesem Hintergrund hält der Senat die Fortgeltung der alten Rechtslage für weitere fünf Jahre geboten aber auch ausreichend, um im Falle einer Neuregelung die dadurch geschaffenen Bewertungsbestimmungen umzusetzen und so während dieser Zeit die ansonsten drohenden gravierenden Haushaltsprobleme zu vermeiden. Für Kalenderjahre ab 2025 hat der Senat Belastungen mit Grundsteuer allein auf der Basis bestandskräftiger Einheitswert- oder Grundsteuerermessbescheide aus vorausgegangenen Jahren ausgeschlossen.

-