



BID c/o GdW, Mecklenburgische Straße 57, 14197 Berlin

Bundesverfassungsgericht
Herrn Prof. Dr. Kirchhof
Postfach 1771
76006 Karlsruhe

**BID Bundesarbeitsgemeinschaft
Immobilienwirtschaft Deutschland**

c/o GdW e.V.
Mecklenburgische Straße 57
14197 Berlin

Axel Gedaschko
BID-Vorsitzender
& GdW-Präsident

Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung von Grundvermögen, 1 BvL 11/14, 12/14, 1/15 Stellungnahme der Immobilienwirtschaft

AZ BID – 4.2/150727
Datum Berlin, 27.07.2015

Kontakt über:

Dennis Beyer
Leiter BID-Büro
Tel.: 030 / 82 40 31 27
Mobil 0173 / 59 67 086
Fax: 030 / 82 40 31 59
E-Mail: dennis.beyer@bid.info

Ansprechpartner zur Vorlage:
**Rechtsanwalt/Steuerberater
Roland Franke, Licencié en Droit**
Zentraler Immobilien Ausschuss
Tel.: 030 / 20 21 585 19
Fax: 030 / 20 21 585 29
E-Mail: roland.franke@zia-deutschland.de

Sehr geehrter Herr Professor Dr. Kirchhof,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zu den Normenkontrollanträgen mit den Aktenzeichen (Az.) 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14 sowie 1 BvL 1/15 Stellung zu nehmen. Diese Möglichkeit nehmen wir gern wahr.

I. Die Normenkontrollanträge sind begründet

Die Normenkontrollanträge sind aus Sicht der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland (BID) begründet, da die Beteiligten der Ausgangsverfahren in ihrem Recht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt sind.

1. Gleichheitssatz als Maßstab

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Der Gleichheitsgrundsatz ist nach der Rechtsprechung dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können.¹ Für das Steuerrecht gilt hiernach, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden müssen.

Die Mitglieder der BID:

BFW Bundesverband
Freier Immobilien- und
Wohnungsunternehmen

bsi Bundesverband Sachwerte und
Investmentvermögen

DDIV Dachverband Deutscher
Immobilienverwalter

GdW Bundesverband deutscher
Wohnungs- und
Immobilienunternehmen

iVD Immobilienverband Deutschland
Bundesverband der Immobilienberater,
Makler, Verwalter und Sachverständigen

vdp Verband deutscher
Pfandbriefbanken

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss

¹ Ständige Rspr. BVerfGE 55, 72 (88).

2. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG wegen des überlangen Zurückliegens der Hauptfeststellungen

Nach Auffassung der in der BID zusammengeschlossenen Verbände liegt ein Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 GG darin, dass es aufgrund des sehr lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunktes zu mehrdimensionalen Verzerrungen der Wertverhältnisse kommt.

a) Nichtberücksichtigung von Wertveränderungen

Einheitswerte sollen typisierend der Ermittlung des gemeinen Wertes im Sinne des § 9 BewG dienen. Gemäß § 9 Abs. 2 BewG ist als gemeiner Wert der Preis zu bestimmen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Es ist aus unserer Sicht nicht zu rechtfertigen, dass für Zwecke der Einheitswerte statt einer Annäherung an das Marktpreisniveau grundsätzlich eine Rückbeziehung der Werte auf den Zeitpunkt des 1.1.1964 als Hauptfeststellungszeitpunkt vorzunehmen ist. Zwar ist nach zutreffender Auffassung des BVerfG² ein nach den Bewertungsvorschriften ermittelter Grundbesitzwert kein absoluter und sicher realisierbarer Marktwert, sondern allenfalls ein Indiz für ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte bilden. Dabei wird von einer Streubreite von plus/minus 20 % der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt ausgegangen, innerhalb derer ein festgestellter Verkehrswert als noch vertretbar angesehen wird. Jedoch muss auch ein aus den Bewertungsvorschriften ermittelter Grundbesitzwert daraufhin überprüft werden, ob er sich noch innerhalb des Korridors vertretbarer Verkehrswerte bewegt oder außerhalb dieses Bereichs liegt.

Es ist unbestritten, dass die Grundbesitzwerte deutlich von den aktuellen Verkehrswerten abweichen, wie bereits der BFH in seinem Beschluss vom 11. Juni 1986, Az.: II B 49/83, Rz. 11 ff., ausführt. Im Übrigen hat auch der Gesetzgeber durch Art. 2 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts vom 17. April 1974³ sowie Art. 2 Nr. 28 des Vermögensteuerreformgesetzes 1974 vom 17. April 1974⁴ angeordnet, dass die für Grundstücke und Betriebsgrundstücke nach den Wertverhältnissen von 1964 festgestellten Einheitswerte während des Hauptfeststellungszeitraums für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, für die Vermögensteuer, für die Erbschaftsteuer, für die Gewerbesteuer und für die Ermittlung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Einfamilienhaus sowie für die Grunderwerbsteuer mit 140 % anzusetzen sind. Er begründete dies damit, dass die Entwicklung der Bodenpreise, der Baukosten und der Mieten zeige, dass sich das allgemeine Wertniveau innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums von 1964 bis 1974 um mindestens 40 % erhöht habe.

² BVerfG, Beschluss vom 7. November 2006, Az.: 1 BvL 10/02, Rz. 137 m.w.N.

³ BGBl I 1974, S. 933, BStBl I 1974, S. 216.

⁴ BGBl I 1974, S. 949, BStBl I 1974, S. 233.

Nach dem Stichtag eingetretene Wertänderungen wurden grundsätzlich nicht berücksichtigt, obwohl § 21 Absatz 1 BewG eine regelmäßige Hauptfeststellung im Zeitabstand von sechs Jahren vorsieht. Diese ist allerdings durch Art. 2 Abs. 1 BewÄndG 1965 zunächst um ein Jahr hinausgeschoben und später durch Art. 2 des Gesetzes zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften und des Einkommensteuergesetzes vom 22. Juli 1970 insgesamt aufgegeben worden.

Die hierdurch seit geraumer Zeit versäumte Anpassung kann auch nicht durch den Hinweis geheilt werden, dass – anders als bei der Entscheidung des BVerfG zur Erbschaftsteuer⁵ – es für Zwecke der Grundsteuer ausschließlich um die Bewertung von Grundbesitz gehe. Zwar trägt hier nicht der Gedanke der Ungleichbehandlung verschiedener Vermögensarten (bei der Entscheidung zur Erbschaftsteuer: Grundbesitz mit den auf den 1. Januar 1964 festgestellten Einheitswerten und Kapitalvermögen mit Gegenwartswerten), jedoch werden in dem gesetzlich geregelten System Abweichungen, die sich aus Veränderungen der Marktpräferenzen gegenüber dem Hauptfeststellungszeitpunkt ergeben, nicht abgebildet. So werden die in der Zwischenzeit erfolgten Auf- oder Abwertungen einzelner Gebiete nicht berücksichtigt.

Insoweit führt das Unterlassen der Fortschreibung der Werte durch regelmäßige Erhebung zu Hauptfeststellungszeitpunkten zu einer verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung, die einen Verstoß gegen Art. 3 Abs.1 GG darstellt.

b) Nichtberücksichtigung von technischen Veränderungen

Gegen die Annahme, dass die Bewertung mit dem Einheitswert für Zwecke der Grundsteuer zu einer gleichheitsgerechten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen führt, spricht weiterhin, dass Veränderungen technischer und sozialer Art seit dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt unberücksichtigt bleiben. So weist Pahlke⁶ zutreffend darauf hin, dass beispielsweise ein moderner Lebensmittelmarkt nach Bauart, Bauweise, Konstruktion sowie Objektgröße in dem für die Baupreisverhältnisse maßgeblichen Jahr 1958 (§ 85 Abs. 1 Satz 1 BewG) nicht bekannt war. Solche „neuen“ Gebäudetypen können nicht ohne weiteres in die für die Bewertungspraxis geltenden Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens eingeordnet werden. Damit werden diese häufig nicht marktadäquat abgebildet. Auch diese praktischen Anwendungsprobleme für einzelne Gebäudetypen machen deutlich, dass das veraltete Bewertungssystem gleichheitsrechtlich zu beanstanden ist.

Der BFH weist in seinen dem Bundesverfassungsgericht vorgelegten Beschlüssen⁷ zu Recht darauf hin, dass für die heutige Wertbildung eines Gebäudes maßgebliche Faktoren, wie bestimmte Ausstattungsmerkmale (beispielsweise Solaranlagen, Wärmepumpen, Anschlüsse an Hochgeschwindigkeitsdatennetze oder eine elektronische Steuerung der gesamten Haustechnik), nicht bekannt waren und dass deren wertmäßige Bedeutung sich erst in der jüngeren Zeit herausgebildet hat. Aufgrund der somit nicht korrekt abgebildeten Werte sowohl bei Neubauten als auch bei Objekten mit Fertigstellung

⁵ BVerfG, Urteil vom 22.6.1995 – 2 BvI 37/91.

⁶ Pahlke, NWB 2010, S. 3172, 3174.

⁷ Beispielhaft: BFH, Beschluss vom 22. Oktober 2014, II R 37/14, Rz. 66.

vor dem Hauptfeststellungszeitpunkt, die im Nachhinein mit solchen Einrichtungen versehen wurden, sind die Wertverzerrungen erheblich.

c) Veränderungen im sozialen und rechtlichen Umfeld

Der BFH⁸ weist zu Recht darauf hin, dass seit dem Hauptfeststellungszeitpunkt gerade im großstädtischen Bereich die Ausweitung des Städtebaus dazu geführt hat, dass ländlich geprägte Bereiche zu städtischen Wohnquartieren geworden sind und ferner Um- und Eingemeindungen stattgefunden haben, ohne dass dies beim Einheitswert entsprechend berücksichtigt wurde, woraus Wertverzerrungen in nicht unerheblichem Maße folgen können.

Ebenfalls zuzustimmen ist dem BFH⁹ bei der Beurteilung, dass die beim Einheitswert nicht vorgenommene Berücksichtigung der Zweckbindung nach dem Wohnraumförderungsgesetz zu Ergebnissen führt, die aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht tragbar sind. Da sich das Wohnraumförderungsgesetz auf den Verkehrswert auswirken kann, es jedoch erst nach den Hauptfeststellungszeitpunkten erlassen wurde und somit bei der Ermittlung der Jahresrohmiere im Ertragswertverfahren unberücksichtigt bleibt, führt die Nichtberücksichtigung zu nicht tragbaren Wertverzerrungen. Solche Wertverzerrungen sind nach unserer Auffassung mit Blick auf die Mietpreisbremse für die Zukunft auch beim nicht öffentlich geförderten Wohnungsbau zu erwarten.

d) Sonderprobleme im Beitrittsgebiet

In den neuen Bundesländern sind grundsätzlich die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1935 maßgebend; häufig kommt jedoch eine Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung¹⁰.

Sowohl der noch weiter zurückliegende Zeitpunkt als auch die verschiedenen Wertermittlungsmethoden innerhalb des Beitrittsgebiets sowie die Differenzen zum Gebiet der „alten Bundesrepublik“ verschärfen die oben dargestellten Probleme. Dies gilt erst recht dann, wenn beide Hauptfeststellungszeitpunkte innerhalb ein und derselben Gemeinde anzutreffen sind. Hier wird umso deutlicher, dass die Steuererhebung im Bereich der Grundsteuer nicht den Vorgaben des Gleichheitssatzes des Grundgesetzes entspricht. Zwar musste dem Gesetzgeber für die Angleichung der Rechtsverhältnisse in den neuen Ländern ein Übergangszeitraum zugebilligt werden, jedoch ist aus unserer Sicht – 25 Jahre nach der Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands – diese Zeitspanne verstrichen.¹¹

3. Vollzugsdefizit

Des Weiteren ist dem Bundesfinanzhof¹² zuzustimmen, dass das jahrzehntelange Ausbleiben der Aktualisierung der Grundstücksbewertung Defizite im

⁸ Beispielhaft: BFH, Beschluss vom 22. Oktober 2014, II R 37/14, Rz. 69.

⁹ BFH, Beschluss vom 17. Dezember 2014, II R 14/13, Rz. 20.

¹⁰ Vgl. hierzu Kühnold und Stöckel in: NWB Fach 11, S. 767.

¹¹ Vgl. auch Kühnold und Stöckel in: NWB Fach 11, S. 767, 771.

¹² BFH, Urteil vom 30. Juni 2010, II R 12/09.

Bereich des Gesetzesvollzugs indiziert, die ebenfalls einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen können.

Das normative Umfeld der Einheitsbewertung ermöglicht keine effektive, realitätsgerechte Bewertung und gleichmäßige Besteuerung. Bereits vor dem Hintergrund der Ausgestaltung gerade der Fortschreibungsregelungen in § 22 BewG muss die Einheitsbewertung insgesamt als verfassungswidrig angesehen werden.

Zu dieser Schlussfolgerung kommen wir durch Anwendung der Argumentation des BVerfG-Urteils zur Spekulationsteuer aus dem Jahre 2004 (BVerfG, Urteil vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02 –, BVerfGE 110, 94-141, BStBl II 2005, S. 56). Sämtliche Voraussetzungen eines „strukturellen Vollzugsdefizits“, wie es das BVerfG in seinem vorgenannten Urteil definiert hat, sind auch hier erfüllt:

Die Finanzbehörden sind im Wesentlichen abhängig von der qualifizierten Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen oder von Zufallsfunden. Eine hinreichende Regelung einer gesetzlichen Erklärungspflicht fehlt. § 28 Abs. 1 BewG ist derzeit lediglich als rein abstrakte, bedeutungslose Erklärungspflicht ausgestaltet, während § 28 Abs. 2 BewG bereits erste eigene Anhaltspunkte der Finanzverwaltung voraussetzt. Gleichzeitig hat die Finanzverwaltung, wie sich aus § 22 Abs. 4 Satz 1 BewG ergibt, keine initiale Ermittlungspflicht. Das hieraus resultierende geringe Entdeckungsrisiko wird auch nicht dadurch kompensiert, dass nach § 29 Abs. 3 und 4 BewG Mitteilungspflichten Dritter bestehen. Denn diese decken das Spektrum der Fälle, die zur Vornahme einer Wertfortschreibung führen können, nicht umfassend ab. In den meisten Fällen, wie insbesondere in den nach Landesbauordnungen genehmigungsfreien/nicht anzeigepflichtigen Maßnahmen und den Fällen der Nutzungsänderung, wird es auch ohne Kenntnis solch mitteilungspflichtiger Dritter (wie beispielsweise der Bauordnungsbehörden) zu einer Wertsteigerung des Grundstücks kommen. Insbesondere im Bereich der genehmigungsfreien Modernisierungsmaßnahmen kann es zu erheblichen Wertsteigerungen kommen, ohne dass die Finanzbehörden hiervon Kenntnis erlangen. Zusätzliche Verifikationsinstrumente sind der Finanzverwaltung nicht gegeben. Ohne übermäßigen Ermittlungsaufwand muss die Finanzverwaltung daher in der überwiegenden Zahl der Fälle auf Zufallsfunde oder etwaige freiwillige Angaben des Steuerpflichtigen hoffen, um entsprechende Änderungen des Einheitswertes überhaupt erfassen zu können. Ohne die aufwendige regelmäßige Neubewertung sämtlicher Objekte ist nicht gewährleistet, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse flächendeckend berücksichtigt werden.

Diese, dem Gesetzgeber zuzurechnende, Rechtslage führt zur mangelhaften Durchsetzung einer zutreffenden Wertfeststellung. Ein gleicher Gesetzesvollzug wird in nicht mehr hinnehmbarer Weise verhindert, da die Fortschreibungsregelungen systembedingt zufällig auf eine willkürliche Neubewertung hinauslaufen.

II. Künftige Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage

Eine Reform der Bewertungsregeln auch für Zwecke der Grundsteuer wird seit mehreren Jahrzehnten in der Bundesrepublik kontrovers diskutiert. Kernpunkt ist, dass die systembedingt vorauszusetzende permanente Neubewer-

tung sämtlicher rechtlicher Einheiten – erst recht in Zeiten schwindender Personalressourcen der Finanzverwaltung – nicht leistbar ist.

Von grundsätzlicher Bedeutung ist nach unserer Auffassung die Entscheidung, an welchem verfassungsrechtlichen Belastungsgrund die Grundsteuer auszurichten ist.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip, das nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG eine bereichsspezifische Konkretisierung des Gleichheitssatzes für Zwecke der Steuergerechtigkeit ist, könnte bei Einordnung der Grundsteuer als Sollertragsteuer eine Bewertung der Grundstücke mit Verkehrswerten notwendig machen. Allerdings kann die Grundsteuer als Objektsteuer nicht ohne Weiteres Ausdruck einer individuellen Leistungsfähigkeit sein, da die in der Person liegenden individuellen Merkmale notwendigerweise unberücksichtigt bleiben. Ferner wird im deutschen Steuersystem das Einkommen über die Einkommensteuer umfassend zur Besteuerung herangezogen. Die ergänzende Einbeziehung von Ertragspotentialen ist weder nötig noch angebracht, denn die Leistungsfähigkeit eines Steuerzahlers wurde bereits erfasst. Abgesehen davon ist vor allem der potentielle Ertrag gerade kein Ausdruck der Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers. Diese kann nur nach dem tatsächlich realisierten Ertrag bemessen werden.¹³

Somit sprechen gewichtige Gründe dafür, den Belastungsgrund für die Grundsteuer im Äquivalenzprinzip zu erblicken. Hiernach wird die Steuer – unbeschadet des Nonaffektationsprinzips – als Äquivalent für staatliche Leistungen betrachtet. Die Erhebung von Grundsteuer kompensiert hiernach – neben Gebühren und Beiträgen – Aufwendungen der Kommunen für Infrastrukturleistungen, die durch die Nutzung des Grundbesitzes ausgelöst werden. Unseres Erachtens spricht gerade die weithin praktizierte Überwälzung der Grundsteuer als Nebenkosten auf die Mieter für eine Ausrichtung am Äquivalenzprinzip, denn hierdurch wird gerade nicht der Eigentümer (Vermieter) mit der Steuer aufgrund erhöhter Leistungsfähigkeit belastet, sondern der Nutzer des Objekts. Dies gilt selbst dann, wenn die „Leistungsfähigkeit“ des Nutzers letztlich auf staatlichen Transfers beruht. Erkennt man dies an, erscheint auch ein am Verkehrswert orientierter Ansatz nicht zwingend notwendig. Damit könnten die Probleme der Vergangenheit, nämlich eine in regelmäßigen Abständen notwendige flächendeckende Bewertung aller Grundstücke in Deutschland vermieden werden. Vielmehr könnte man in diesem Falle eine Ausrichtung der Bemessungsgrundlage in Erwägung ziehen, die sich an physikalischen Größen orientiert (z. B. Grundstücks- oder Gebäudeflächen).

Aus Sicht einer angestrebten Verwaltungsvereinfachung wäre sicherlich eine nicht wertorientierte Bemessungsgrundlage vorzuziehen. Denn trotz der in der Bundesrepublik geführten Kaufpreissammlungen bei den oberen Gutachterausschüssen ist es nach unserem Kenntnisstand nicht flächendeckend möglich, aus den dortigen Daten verlässliche Verkehrswerte zu interpolieren. Ohnehin müsste man, da Grundstücke gerade nicht regelmäßig umgeschlagen werden, sich im Prozess kontinuierlicher Neubewertungen darauf einstellen, dass in der überwiegenden Zahl der Besteuerungsfälle streitanfällige Schätzwerte zu Grunde gelegt werden müssten.

¹³ Schulemann, Reform der Grundsteuer – Handlungsbedarf und Reformoptionen, Heft 109, Juni 2011, S. 11 m.w.N.

Sollte sich der Gesetzgeber entgegen dem hier vorgeschlagenen Modell für eine verkehrswertbasierte Lösung entscheiden, ist für den Bereich der Grundstücke festzustellen, dass sich Verkehrswerte regelmäßig im Wege des Ertragswertverfahrens ermitteln, so dass Maßstab für die Wertermittlung eines Grundstücks einschließlich Gebäude in der Regel der Ertragswert des Gebäudes ist. Diesem Postulat wird die heutige Einheitsbewertung in ihrer Grundkonzeption gerecht, die für den Mietwohnungsbereich und den Bereich der gewerblich genutzten Grundstücke ausschließlich das Ertragswertverfahren vorsieht. Bei anderen Grundstücksarten, wie Spezialimmobilien oder dem Ein- und Zweifamilienhausbereich, sind andere Verfahren wie das Sachwertverfahren durchaus adäquat. Unseres Erachtens stellt allein die Differenzierung der Bewertungsverfahren nach der Nutzung des Grundstücks bei einer adäquaten Ausgestaltung der Verfahren keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar (vgl. unsere Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung von Grundvermögen vom 9. Dezember 2014, Az: BID – 1/2.1-2014).

Für Rückfragen und weitere Erläuterungen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



im Auftrag
Dennis Beyer