

Urteil vom 12. November 2025, II R 31/24

**Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 12.11.2025 II R 3/25 -
Verfassungsmäßigkeit des neuen Bewertungsrechts zur Grundsteuer im
Bundesmodell**

[ECLI:DE:BFH:2025:U.121125.IIR31.24.0](https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE202620007/)

BFH II. Senat

GG Art 105 Abs 2 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 19 Abs 4, GG Art 20 Abs 3, GG Art 72 Abs 3 S 1 Nr 7, GG Art 100 Abs 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 82, BewG § 247, BewG § 249 Abs 1 Nr 4, BewG § 250 Abs 1, BewG § 250 Abs 2 Nr 4, BewG § 252 S 1, BewG § 253, BewG § 254, BewG § 255, BewG § 256 Abs 1 S 2 Nr 2, BewG § 256 Abs 3, BewG § 257 Abs 1, BewG § 263 Abs 2, BewG § 220 Abs 2, GrStG § 15 Abs 1, GrStG § 25 Abs 3, GrStG § 34 Abs 1, ZPO § 412, GrStRefG 2025 Art 1 Nr 2, BBauG § 196 Abs 1 S 1, ImmoWertV § 15

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 01. October 2024, Az: 2 K 737/23

Leitsätze

1. Das Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794) --GrStRefG-- ist formell verfassungsgemäß. Insbesondere stand dem Bund die Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) zu. Selbst wenn er die ihm durch Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG eingeräumten gesetzgeberischen Gestaltungsmöglichkeiten nicht vollständig ausgeschöpft haben sollte, lässt dies seine Gesetzgebungskompetenz nach dieser Vorschrift nicht entfallen.
2. Die Regelungen der §§ 252 bis 257 des Bewertungsgesetzes (BewG) i.d.F. des GrStRefG zur Bewertung von Wohnungseigentum für Zwecke der Grundsteuer ab dem 01.01.2022 sind materiell verfassungsgemäß.

3. Belastungsgrund der Grundsteuer im sogenannten Bundesmodell ist die durch den Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragbringenden Nutzung, die sich im Sollertrag widerspiegelt und eine objektive Leistungsfähigkeit vermittelt.

4. Der Ansatz von typisierten Nettokaltmieten pro Quadratmeter Wohnfläche gemäß § 254 BewG i.V.m. Anlage 39 zum BewG verstößt nicht wegen einer unzureichenden Differenzierung nach der Lage der wirtschaftlichen Einheiten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

5. Es liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast im Hinblick darauf vor, dass die genaue Höhe der zu zahlenden Grundsteuer regelmäßig erst feststeht, wenn die Grundsteuer festgesetzt wurde.

6. Das Finanzgericht als Tatsachengericht kann die von den Gutachterausschüssen nach § 247 Abs. 2 BewG ermittelten Bodenrichtwerte grundsätzlich ohne weitere Sachaufklärung zugrunde legen, ohne dabei gegen seine Amtsaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung zu verstoßen.

7. Anlass für eine (eingeschränkte) gerichtliche Überprüfung der Bodenrichtwerte besteht nur dann, wenn Verstöße bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte substantiiert geltend gemacht werden oder im jeweiligen Einzelfall konkrete Anhaltspunkte für solche Verstöße vorliegen.

8. Zur wirtschaftlichen Einheit des Wohnungseigentums im Sinne von § 249 Abs. 1 Nr. 4 BewG gehört auch ein Tiefgaragenstellplatz, den der Wohnungseigentümer aufgrund eines ihm eingeräumten Sondernutzungsrechts nutzt, ohne dass sich das Sondereigentum auf den Stellplatz erstreckt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 01.10.2024 - 2 K 737/23 aufgehoben, soweit es den Bescheid über den

Grundsteuermessbetrag vom 15.12.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.07.2023 betrifft.

Insoweit wird die Klage als unbegründet abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 01.10.2024 - 2 K 737/23 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Eigentümerin einer selbstgenutzten Eigentumswohnung auf dem Grundstück A-Straße 1 in B-Stadt. Das Grundstück weist insgesamt eine Fläche von 9 273 m² auf. Der Miteigentumsanteil der Klägerin beträgt 122/10.000. Die Eigentumswohnung der Klägerin hat eine Wohnfläche von 70 m² und ist Teil einer im Jahr 1995 erbauten Wohnanlage. Dem Sondereigentum an der Wohnung ist ein Sondernutzungsrecht an einem Stellplatz zugewiesen, der sich außerhalb des Gebäudes im Freien auf dem Grundstück befindet. Jedem Sondereigentümer ist zudem das Sondernutzungsrecht an einem Pkw-Stellplatz in der Tiefgarage des Gebäudes zugewiesen.
- 2** Mit Bescheid vom 15.12.2022 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Grundsteuerwert zum 01.01.2022 erklärungsgemäß auf 112.700 € fest. Diesen Betrag ermittelte das FA gemäß § 250 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4, § 252 Satz 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) i.d.F. des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26.11.2019 (BGBl I 2019, 1794) --GrStRefG-- aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags des Grundstücks und des abgezinsten Bodenwerts. Mit Bescheid vom gleichen

Tag setzte das FA den Grundsteuermessbetrag auf den 01.01.2025 auf 40,57 € fest.

- 3** Bei der Bestimmung des kapitalisierten Reinertrags des Grundstücks legte das FA als monatliche Nettokaltmiete gemäß Anlage 39 zum BewG den für Mietwohngrundstücke mit Baujahr 1991 bis 2000 und einer Wohnfläche (je Wohnung) von 60 m² bis unter 100 m² geltenden Wert von 6,92 €/m² zugrunde und nahm gemäß § 254 BewG einen Abschlag in Höhe von 0,69 €/m² aufgrund der Mietniveaustufe 2 vor. Für den Garagenstellplatz setzte das FA eine monatliche Nettokaltmiete von 31,50 € (35 € abzüglich eines Abschlags von 3,50 €) an. Ausgehend von einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von 53 Jahren gemäß Anlage 38 zum BewG ergaben sich ein jährlicher Rohertrag des Grundstücks in Höhe von 5.611,20 € (= 6,23 €/m² * 70 m² * 12 zuzüglich 31,50 € * 12) sowie nach Abzug von Bewirtschaftungskosten in Höhe von 25 % ein jährlicher Reinertrag in Höhe von 4.208,40 €. Der kapitalisierte Reinertrag belief sich auf 110.975,51 € (= 4.208,40 € * 26,37).
- 4** Bei der Bestimmung des Bodenwerts legte das FA den erklärten Bodenrichtwert in Höhe von 75 €/m² für den Anteil am Grund und Boden in Höhe von 113 m² (= 9.273 m² * 122/10.000) zugrunde. Ausgehend von einem Liegenschaftszins von 3 % ermittelte es den abgezinsten Bodenwert mit 1.769,58 €, indem es den Bodenwert in Höhe von 8.475 € (= 75 €/m² * 113 m²) mit dem Abzinsungsfaktor gemäß Anlage 41 zum BewG in Höhe von 0,2088 multiplizierte.
- 5** Die gegen die Bescheide vom 15.12.2022 erhobenen Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg. Die nachfolgend erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2025, 336 veröffentlichtem Urteil ab.

- 6** Mit der gegen das FG-Urteil erhobenen Revision wendet sich die Klägerin sowohl gegen die einfach-gesetzliche Bewertung ihrer Eigentumswohnung als auch gegen die Verfassungsmäßigkeit der zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften. Daneben macht sie Verfahrensfehler des FG geltend.
- 7** In einfach-gesetzlicher Hinsicht rügt die Klägerin eine Verletzung des § 249 Abs. 5 BewG. Danach umfasse das zu bewertende Wohnungseigentum das Sondereigentum an einer Wohnung sowie den Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehöre. Das der Klägerin zustehende Sondernutzungsrecht an dem Tiefgaragenstellplatz sei nicht Bestandteil des Sondereigentums und daher kein eigener Bewertungsgegenstand. Das Sondernutzungsrecht sei auch mehrfach zu ihren Ungunsten in die Bewertung einbezogen worden. Zudem seien aus einer Überlassung des Sondernutzungsrechts Einkünfte in Höhe von maximal 26 €/Monat zu erzielen. Die Bewertung des Tiefgaragenstellplatzes durch das FA übersteige diesen realen Wert um mehr als 40 %.
- 8** Auch die Heranziehung des Bodenrichtwerts in Höhe von 75 €/m² sei willkürlich und fehlerhaft, weil unberücksichtigt geblieben sei, dass das Grundstück wegen einer unterirdisch verlaufenden Trinkwasserleitung nicht zu 100 % für die Wohnbebauung geeignet sei. Der Gutachterausschuss des Landkreises ... habe zwischenzeitlich bestätigt, dass die von ihm festgelegten Bodenrichtwertzonen fehlerbehaftet seien, wenn wie vorliegend eine Grundstücksfläche innerhalb der Bodenrichtwertzone nicht bebaubar sei und dadurch einen vom Bodenrichtwertgrundstück abweichenden Entwicklungszustand aufweise.
- 9** Das FG-Urteil sei auch insofern fehlerhaft, als das FG die gegen den Grundsteuermessbescheid erhobene Klage als unzulässig abgewiesen

habe. Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Klägerin insoweit das Rechtsschutzbedürfnis fehle.

- 10** Die der Bewertung im Streitfall zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften seien bereits in formeller Hinsicht verfassungswidrig, weil dem Bund keine Gesetzgebungskompetenz für eine grundlegende Neukonzeption des Grundsteuerrechts zugestanden habe. Das Bundesmodell leide insoweit an einem erheblichen kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler.

- 11** Auch in materiell-rechtlicher Hinsicht seien die Bewertungsvorschriften nicht verfassungsgemäß ausgestaltet. Dass das auf Pauschalen fußende alte System der Grundsteuerbemessung nicht mit der Verfassung vereinbar gewesen sei, habe das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Urteil 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) festgestellt. Gleichwohl habe sich der Gesetzgeber bei der Neuregelung des Grundsteuerrechts objektiv nicht gerechtfertigter Pauschalierungen und Vereinfachungen bedient. Es sei insbesondere nicht nachvollziehbar, dass die Regelungen der §§ 218 ff. BewG auch bei der Bewertung eigengenutzter Eigentumswohnungen an hypothetische Nettokaltmieten anknüpfen. Nettokaltmieten mögen ein geeigneter und angemessener Maßstab für die Einkommensteuer sein. Dieser könne aber nicht ohne weiteres auf die Grundsteuer übertragen werden, da die Klägerin zu keinem Zeitpunkt die Absicht gehabt habe, ihre Eigentumswohnung zu vermieten, und die von ihr gezahlte Grundsteuer nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuermindernd geltend machen könne. Außerdem sei die Grundsteuer ihrer Rechtsnatur nach eine Objektsteuer, weshalb die Bemessung der Grundsteuer nach den Erträgen aus der wirtschaftlichen Einheit bereits dem Grunde nach verfehlt sei.

- 12** Die Verfassungswidrigkeit der Neuregelungen zur Grundsteuer folge auch daraus, dass die endgültige Höhe der steuerlichen Belastung erst feststehe, wenn die Gemeinden über die Höhe der Hebesätze entschieden hätten. Zu diesem Zeitpunkt sei die überwiegende Zahl der Grundlagenbescheide bereits bestandskräftig. Steuerpflichtige seien dadurch gezwungen, Rechtsbehelfe gegen die Grundlagenbescheide einzulegen, auch wenn die Höhe der steuerlichen Belastung noch gar nicht feststehe.
- 13** Schließlich macht die Klägerin Verfahrensfehler des FG geltend. Das FG habe den klägerischen Vortrag, dass der Bodenrichtwert des Nachbargrundstücks mit 0,19 €/m² ermittelt worden sei, nicht berücksichtigt. Ferner habe es zu Unrecht davon abgesehen, ein Sachverständigengutachten zur Ermittlung des gemeinen Werts der streitgegenständlichen Eigentumswohnung einzuholen. Im Falle der Beweiserhebung wäre das FG unter Einbeziehung der klägerseitig vorgetragenen Tatsachen zu dem Ergebnis gekommen, dass der festgestellte Grundsteuerwert den gemeinen Wert der Eigentumswohnung um mehr als 40 % überschreite.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über den Grundsteuerwert auf den 01.01.2022 sowie den Bescheid über den Grundsteuermessbetrag, jeweils vom 15.12.2022, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.07.2023 aufzuheben.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Das FG habe die einfach-gesetzlichen Vorschriften zutreffend angewandt. Dies gelte insbesondere für die Bewertung des Tiefgaragenstellplatzes, da

dieser aufgrund des Sondernutzungsrechts der Klägerin zur wirtschaftlichen Einheit hinzugehöre und wertbildend wirke. Es mache keinen Unterschied, ob den Wohnungseigentümern lediglich ein Sondernutzungsrecht zuerkannt werde oder ob der Tiefgaragenstellplatz Bestandteil ihres Sondereigentums sei. Entgegen der Auffassung der Klägerin liege auch keine Mehrfacherfassung des Tiefgaragenstellplatzes vor. Der Ansatz einer Nettokaltmiete für den Stellplatz erfolge nur dann, wenn ein solcher vorhanden sei. Die Ausführungen der Klägerin zu angeblich erheblich von den typisierten Erträgen abweichenden tatsächlichen Erträgen seien nicht entscheidungserheblich, weil es der Klägerin freigestanden habe, einen erheblich niedrigeren gemeinen Wert des Bewertungsobjekts, in den auch der Tiefgaragenstellplatz einzubeziehen wäre, nachzuweisen. Von dieser Möglichkeit habe sie keinen Gebrauch gemacht.

- 17** Die von der Klägerin erhobenen Einwände gegen die Verfassungsmäßigkeit der zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften überzeugten nicht. Dem Bund habe für die Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts eine Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) zugestanden. Aus dem Umstand, dass die Gesetzgebungskompetenz bei Erstellung des Referentenentwurfs noch begrenzt gewesen sei, lasse sich kein kompetenzrechtlicher Verstoß ableiten. Es sei ausreichend, dass das Grundsteuer-Reformgesetz erst nach dem Inkrafttreten der Grundgesetzänderung am 21.11.2019 verkündet worden sei.
- 18** Als Belastungsgrund für die Erhebung der Grundsteuer habe der Gesetzgeber die durch das Innehaben von Grundbesitz vermittelte objektive Leistungsfähigkeit bezeichnet. Der Sollertragsgedanke begründe sich in der dem Grundbesitz innewohnenden Möglichkeit einer ertragbringenden Nutzung. Es sei folgerichtig, bei einer Sollertragsteuer nicht auf --bei Eigennutzung nicht erzielte-- tatsächliche Erträge, sondern

auf mögliche Erträge abzustellen. Zum einen werde damit die verfassungsmäßig gebotene Abgrenzung der Grundsteuer von der Einkommensteuer gewährleistet, da Letzterer allein tatsächlich erzielte Erträge unterlägen. Zum anderen ermögliche der gesetzgeberische Ansatz einen Verzicht auf die Ermittlung tatsächlicher Mieteinnahmen und damit eine weitgehend automatisierte Feststellung von Grundsteuerwerten im steuerlichen Massenverfahren. Die Höhe der tatsächlichen Miete werde zudem von verschiedensten Faktoren bestimmt. Sie sei abhängig vom Näheverhältnis zwischen Mieter und Vermieter, von der Gewinnerorientierung des Vermieters, der Abwägung des Vermieters, zugunsten von langfristiger Vermietung auf Mieteinnahmen zu verzichten, sowie vom Vorhandensein von Altmietverträgen et cetera. Ein praktikables Verfahren komme daher nicht ohne eine Sollertragstypisierung aus. Das gelte erst recht für Fälle der Eigennutzung, bei denen es keine Mietzahlung gebe.

- 19** Es sei systematisch geboten, dass sich der Nachweis eines erheblich niedrigeren gemeinen Werts auf die wirtschaftliche Einheit insgesamt und nicht auf einzelne Bestandteile wie den Bodenwert beziehe, da das Übermaßverbot nur durch den festgestellten Grundsteuerwert als Gesamtwert des Bewertungsobjekts verletzt sein könne, nicht aber durch eine übermäßige Bewertung einzelner Bestandteile.
- 20** Die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler lägen nicht vor. Das Vorbringen, das FG habe den klägerischen Vortrag zum vom Bodenrichtwert abweichenden Bodenwert nicht berücksichtigt, sei unzutreffend, da das FG bei seiner Entscheidung die Besonderheiten des Grundstücks berücksichtigt habe. Auch die erhobene Rüge mangelnder Sachaufklärung greife nicht durch. Die Klägerin habe vor dem FG weder einen Beweisantrag hinsichtlich des Verkehrswerts der wirtschaftlichen Einheit gestellt noch die Nichterhebung des Beweises durch das FG gerügt.

- 21** Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Revisionsverfahren beigetreten, hat aber keinen Antrag gestellt und sich im Wesentlichen den Ausführungen des FA angeschlossen.

Entscheidungsgründe

B.

- 22** Die Revision ist teilweise begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, soweit es den Bescheid über den Grundsteuermessbetrag vom 15.12.2022 betrifft, und die Klage insoweit als unbegründet abzuweisen (hierzu unter I.). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da das FG zutreffend entschieden hat, dass der Bescheid vom 15.12.2022 über die Feststellung des Grundsteuerwerts zum 01.12.2022 rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt (hierzu unter II.). Eine Aussetzung und Vorlage des Verfahrens an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht, da der Senat nicht davon überzeugt ist, dass die der Feststellung des Grundsteuerwerts zugrunde liegenden Bewertungsvorschriften gegen Verfassungsrecht verstoßen (hierzu unter III.).
- 23** I. In Bezug auf den Bescheid über den Grundsteuermessbetrag vom 15.12.2022 ist die Revision begründet und führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Abweisung der Klage. Entgegen der Auffassung des FG ist die Klage insoweit nicht unzulässig, sondern unbegründet.
- 24** 1. Das Verfahren zur Festsetzung der Grundsteuer vollzieht sich in drei Stufen. Auf der ersten Stufe stellt das Finanzamt im Grundsteuerwertbescheid den Grundsteuerwert für die wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes fest (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der

Abgabenordnung --AO--, § 219 Abs. 1 BewG). Hierauf folgt auf der zweiten Stufe die Festsetzung des Steuermessbetrags im Grundsteuermessbescheid (§ 184 Abs. 1 Satz 1 AO, § 13 Satz 2 des Grundsteuergesetzes --GrStG-- i.d.F. des GrStRefG). Auf der dritten Stufe setzt die Gemeinde --beziehungsweise nach § 1 Abs. 2 GrStG das Land-- die Grundsteuer fest (§ 27 Abs. 1 GrStG). Der Grundsteuerwertbescheid ist Grundlagenbescheid für den Grundsteuermessbescheid, Letzterer wiederum Grundlagenbescheid für den Grundsteuerbescheid (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.11.2020 - II R 3/18, BFHE 272, 1, BStBl II 2023, 216, Rz 18).

25 2. Gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) nur durch Anfechtung dieses Bescheids und nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheids angegriffen werden. Im Streitfall hat die Klägerin ausschließlich Einwendungen gegen den Grundsteuerwertbescheid sowie gegen die Verfassungsmäßigkeit der diesem Bescheid zugrunde liegenden Normen erhoben. Sie wendet sich somit inhaltlich nur gegen die Feststellung des Grundsteuerwerts, der für die Festsetzung des Grundsteuermessbetrags Bindungswirkung entfaltet (vgl. § 13 Satz 2 GrStG i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Mit ihren diesbezüglichen Einwendungen kann sie nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO nur in dem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Grundsteuerwertbescheid als Grundlagenbescheid, nicht auch in dem Rechtsbehelfsverfahren gegen den Grundsteuermessbescheid als Folgebescheid gehört werden.

26 3. Dieser Umstand führt indessen nicht dazu, dass die Klage gegen den Grundsteuermessbescheid als unzulässig anzusehen ist, weil es in einem solchen Fall nicht an der gemäß § 40 Abs. 2 FGO für die Erhebung der Anfechtungsklage erforderlichen Geltendmachung einer Rechtsverletzung durch den Erlass des angefochtenen Verwaltungsakts fehlt (BFH-Urteile vom 15.03.2021 - I R 1/18, Betriebs-Berater 2021, 2337; vom 27.06.2018 -

I R 13/16, BFHE 262, 340, BStBl II 2019, 632; vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420; vom 12.10.2011 - VIII R 2/10, BFH/NV 2012, 776). Jedoch ist die Klage insoweit unbegründet, weil die Feststellung des Grundsteuerwerts Bindungswirkung für den angefochtenen Grundsteuermessbescheid hat und daher im Verfahren gegen den Grundsteuermessbescheid nicht auf ihre materielle Richtigkeit hin geprüft werden kann. Das Urteil, mit dem die Klage gegen den Grundsteuermessbescheid als unzulässig abgewiesen wurde, war daher aufzuheben und die Klage insoweit als unbegründet abzuweisen.

- 27** II. Die Revision ist im Übrigen unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass das FA in dem angefochtenen Bescheid vom 15.12.2022 den Grundsteuerwert auf den 01.01.2022 in zutreffender Höhe festgestellt hat.
- 28** 1. Die Bewertung des hier in Rede stehenden Wohnungseigentums der Klägerin erfolgt gemäß § 249 Abs. 1 Nr. 4, § 250 Abs. 2 Nr. 4 BewG im Ertragswertverfahren. Dieses sieht gemäß § 252 Satz 1 BewG vor, dass der Grundsteuerwert aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags und des abgezinsten Bodenwerts zu ermitteln ist.
- 29** a) Zur Ermittlung des kapitalisierten Reinertrags ist vom Reinertrag des Grundstücks auszugehen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 BewG). Dieser ergibt sich nach § 253 Abs. 1 Satz 2 BewG aus dem Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten. Der jährliche Rohertrag des Grundstücks bestimmt sich gemäß § 254 BewG nach den in Anlage 39 zum BewG nach Land, Gebäudeart, Wohnfläche und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit von Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge. Die jeweilige Mietniveaustufe ergibt sich aus der auf der Grundlage der Ermächtigung in § 263 Abs. 2 BewG erlassenen Mietniveau-

Einstufungsverordnung vom 18.08.2021 (BGBl I 2021, 3738). Die Höhe der Bewirtschaftungskosten bestimmt sich gemäß § 255 Satz 2 BewG i.V.m. Anlage 40 zum BewG nach der Restnutzungsdauer des Wohnungseigentums. Die Restnutzungsdauer ist nach § 253 Abs. 2 Satz 3 BewG grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus Anlage 38 zum BewG ergibt, und dem Alter des Gebäudes im Hauptfeststellungszeitpunkt. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt mindestens 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (§ 253 Abs. 2 Satz 5 BewG). Der Reinertrag des Grundstücks ist nach § 253 Abs. 2 Satz 1 BewG mit dem sich aus Anlage 37 zum BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Maßgebend für den Vervielfältiger sind nach § 253 Abs. 2 Satz 2 BewG der Liegenschaftszinssatz nach § 256 BewG und die Restnutzungsdauer des Gebäudes.

- 30** b) Zur Ermittlung des abgezinsten Bodenwerts ist gemäß § 257 Abs. 1 Satz 1 BewG vom Bodenwert nach § 247 BewG auszugehen. Nach § 247 Abs. 1 Satz 1 BewG ermittelt sich der Grundsteuerwert unbebauter Grundstücke regelmäßig durch Multiplikation ihrer Fläche mit dem jeweiligen Bodenrichtwert (§ 196 des Baugesetzbuchs --BauGB--). Soweit in den §§ 243 bis 262 BewG sowie in den Anlagen 36 bis 43 zum BewG nichts anderes bestimmt ist, werden nach § 247 Abs. 1 Satz 2 BewG Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks mit Ausnahme unterschiedlicher Entwicklungszustände und Arten der Nutzung bei überlagernden Bodenrichtwertzonen nicht berücksichtigt. Die Bodenrichtwerte sind nach § 247 Abs. 2 BewG von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. BauGB auf den Hauptfeststellungszeitpunkt zu ermitteln, zu veröffentlichen und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln. Einzelne Grundstücke oder Grundstücksteile mit einer vom Bodenrichtwertgrundstück abweichenden Art der Nutzung oder Qualität, wie zum Beispiel Grünflächen, Waldflächen,

Wasserflächen, Verkehrsflächen und Gemeindebedarfsflächen, können Bestandteil der Bodenrichtwertzone sein; der dort angegebene Bodenrichtwert gilt nicht für diese Grundstücke (§ 15 Abs. 2 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021, BGBl I 2021, 2805 --ImmoWertV--). Wird von den Gutachterausschüssen im Sinne der §§ 192 ff. BauGB kein Bodenrichtwert ermittelt, ist der Wert des unbebauten Grundstücks nach § 247 Abs. 3 BewG aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten. Der Bodenwert ist gemäß § 257 Abs. 2 Satz 1 BewG mit Ausnahme des Werts von selbständig nutzbaren Teilflächen mit dem sich aus Anlage 41 zum BewG ergebenden Abzinsungsfaktor abzuzinsen. Der jeweilige Abzinsungsfaktor bestimmt sich gemäß § 257 Abs. 2 Satz 2 BewG nach dem Liegenschaftszinssatz nach § 256 BewG und der Restnutzungsdauer nach § 253 Abs. 2 Satz 3 bis 6 BewG.

- 31** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht angenommen, dass das FA den Grundsteuerwert zutreffend berechnet hat.
- 32** a) Der Rohertrag des Grundstücks beläuft sich für das Wohnungseigentum der Klägerin aufgrund der Wohnfläche von 60 m² bis unter 100 m² und des Baujahrs 1991 bis 2000 unter Berücksichtigung der für B-Stadt geltenden Mietniveaustufe 2 auf 5.233,20 € (= 6,23 €/m² * 70 m² * 12) zuzüglich der Miete für den Tiefgaragenstellplatz in Höhe von 378 € (= 31,50 € * 12), das heißt, auf insgesamt 5.611,20 €. Entgegen der Auffassung der Klägerin erfolgte der Ansatz des Tiefgaragenstellplatzes in der angegebenen Höhe zu Recht, da gemäß Anlage 39 zum BewG Garagenstellplätze in die Berechnung des Rohertrags des Grundstücks mit einzubeziehen sind, und zwar unabhängig von Gebäudeart, Baujahr, Wohnfläche und Land pauschal mit einer Miete von 35 € (hier abzüglich eines Abschlags in Höhe von 10 % aufgrund der Mietniveaustufe 2). Anlage 39 zum BewG unterscheidet, wie das FG zu Recht ausgeführt hat, nicht danach, ob an dem Garagenstellplatz alleiniges Eigentum, Sondereigentum oder Miteigentum mit einem

Sondernutzungsrecht besteht. Tiefgaragenstellplätze, die der (anteilige) Grundstückseigentümer mit seinem Miteigentumsanteil aufgrund eines Sondernutzungsrechts nutzt, sind daher in die wirtschaftliche Einheit einzubeziehen (vgl. Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 249 Rz 27). Es findet im Streitfall auch keine doppelte Berücksichtigung des von der Klägerin genutzten Stellplatzes statt. Weder wurde der Tiefgaragenstellplatz bereits als Teil der von der Klägerin angegebenen Wohnungsfläche von 70 m² berücksichtigt, noch erfolgte ein zusätzlicher Ansatz des Sondernutzungsrechts der Klägerin an dem Stellplatz, der sich außerhalb des Gebäudes im Freien auf dem Grundstück befindet, da solche Stellplätze im Freien nach Anlage 39 zum BewG nicht als Teil des zu bewertenden Grundstücks zu qualifizieren sind.

- 33** b) Nach Abzug von Bewirtschaftungskosten in Höhe von 25 % gemäß Anlage 40 zum BewG ergibt sich danach ein jährlicher Reinertrag in Höhe von 4.208,40 €. Multipliziert man den Reinertrag gemäß Anlage 37 zum BewG mit dem Vervielfältiger von 26,37 für eine Restnutzungsdauer von 53 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 3,0 % (§ 256 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BewG), ergibt sich ein kapitalisierter Reinertrag in Höhe von 110.975,51 €.
- 34** c) Der Bodenwert ermittelt sich im Streitfall gemäß § 247 Abs. 1 Satz 1 BewG durch Multiplikation der auf das Wohnungseigentum entfallenden Grundstücksfläche (113 m²) mit dem Bodenrichtwert in Höhe von 75 €/m². Insoweit hat das FG zu Recht angenommen, dass der vom Gutachterausschuss auf den 01.01.2022 ermittelte Bodenrichtwert bei der Bewertung des streitgegenständlichen Wohnungseigentums zugrunde zu legen ist.
- 35** aa) Den Gutachterausschüssen kommt aufgrund ihrer besonderen Sach- und Fachkenntnis, ihrer größeren Ortsnähe sowie der in hohem Maße von

Beurteilungs- und Ermessenserwägungen abhängigen Wertfindung eine vorgreifliche Kompetenz bei der Feststellung eines Bodenrichtwerts zu (vgl. zur Bedarfswertermittlung BFH-Urteile vom 11.05.2005 - II R 21/02, BFHE 210, 48, BStBl II 2005, 686; vom 25.08.2010 - II R 42/09, BFHE 230, 570, BStBl II 2011, 205). Auch nach der Vorstellung des Gesetzgebers sollte den von den Gutachterausschüssen für eine Bodenrichtwertzone festgestellten Bodenrichtwerten aufgrund der damit verbundenen sachverständigen Einschätzung Bindungswirkung zukommen (BTDrucks 19/11085, S. 109 f.). Das FG als Tatsachengericht kann die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte daher grundsätzlich ohne weitere Sachaufklärung zugrunde legen, ohne dabei gegen seine Verpflichtung zur Amtsermittlung aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO zu verstoßen (vgl. § 82 FGO i.V.m. § 412 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Anlass für eine (eingeschränkte) gerichtliche Überprüfung besteht nur dann, wenn gerichtlich überprüfbare Verstöße bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte substantiiert geltend gemacht werden oder im jeweiligen Einzelfall konkrete Anhaltspunkte für solche Verstöße vorliegen. Gerichtlich überprüfbar ist dabei, ob die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (insbesondere § 196 BauGB, § 247 BewG) sowie die Regelungen der Immobilienwertermittlungsverordnung zutreffend angewendet wurden, die gewählte Bewertungsmethodik mit den gesetzlichen Vorgaben übereinstimmt und die Verfahrensregeln eingehalten, also insbesondere die erforderlichen Tatsachen im Wesentlichen vollständig und zutreffend erfasst sowie keine sachfremden Erwägungen angestellt wurden. Steht der von dem Gutachterausschuss ermittelte Bodenrichtwert mit diesen Vorgaben nicht in Einklang, ist der Wert des Grundstücks grundsätzlich nach § 247 Abs. 3 BewG aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (vgl. Krumm/Paefßens, BewG, 2. Aufl., § 247 Rz 18 ff.; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.06.2024 - 8 K 1582/23, EFG 2024, 1997, Rz 35 f.).

- 36** bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Streitfall zu Recht nicht beanstandet, dass das FA bei der Ermittlung des Bodenwerts den vom

Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert in Höhe von 75 €/m² in Ansatz gebracht hat. Ein Verstoß gegen die bei der Bodenrichtwertermittlung zu berücksichtigenden gesetzlichen Regelungen oder die Vorschriften der Immobilienwertermittlungsverordnung liegt nicht vor. Insbesondere wurden die Anforderungen aus § 247 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BewG in der im Streitfall geltenden Fassung beachtet, da der Entwicklungszustand des zu bewertenden Objekts demjenigen des Bodenrichtwertgrundstücks entspricht; es handelt sich jeweils um baureifes Land. Es liegt auch keine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende Art der Nutzung oder Qualität im Sinne von § 15 Abs. 2 ImmoWertV (jeweils Wohnbaufläche) vor. Soweit die Klägerin vorgetragen hat, das Grundstück sei wegen einer unterirdisch verlaufenden Trinkwasserleitung sowie wegen eines auf dem Grundstück befindlichen bewaldeten Steilhangs nicht "zu 100 % für die Wohnbebauung geeignet", führt dies zu keinem anderen Ergebnis, da der Bodenrichtwert lediglich auf den auf das Wohnungseigentum entfallenden Teil des Grundstücks (113 m²), der unstreitig zur Bebauung geeignet ist, angewendet wird. Deswegen vermag auch die von der Klägerin in Bezug genommene Mitteilung des Gutachterausschusses, wonach der Bodenrichtwert nicht für Flächen mit einem abweichenden Entwicklungszustand gelte, im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis zu führen. Auch soweit die Klägerin geltend macht, der Gutachterausschuss habe für ein benachbartes Grundstück zum 01.01.2022 einen Bodenrichtwert in Höhe von lediglich 0,19 €/m² ermittelt, berücksichtigt sie nicht, dass dieses Grundstück in einer anderen Bodenrichtwertzone liegt und nach den Feststellungen des FG zudem als forstwirtschaftliche Fläche eingestuft ist, so dass es sich auch hinsichtlich der Art der Nutzung von dem Grundstück der Klägerin unterscheidet. Eine sich überlagernde Bodenrichtwertzone im Sinne des § 247 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 BewG, bei der unterschiedliche Arten der Nutzung zu berücksichtigen wären, liegt im Streitfall nicht vor. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Gutachterausschuss im Streitfall von einem nicht zutreffenden Sachverhalt ausgegangen wäre oder sonst die Verfahrensregeln nicht beachtet hätte, wurden weder von der Klägerin vorgetragen, noch sind solche Verstöße erkennbar.

- 37** d) Multipliziert man den im Streitfall danach anzusetzenden Bodenwert von 8.475 € (= $113 \text{ m}^2 * 75 \text{ €/m}^2$) aufgrund der Restnutzungsdauer von 53 Jahren und dem Liegenschaftszinssatz von 3,0 % mit einem Abzinsungsfaktor von 0,2088 (vgl. Anlage 41 zum BewG), verbleibt ein abgezinster Bodenwert von 1.769,58 €. Hieraus ergibt sich nach Abrundung gemäß § 230 BewG der vom FA zugrunde gelegte Grundsteuerwert in Höhe von 112.700 €.
- 38** III. Der Senat ist nicht von der Verfassungswidrigkeit der im Streitfall anzuwendenden Vorschriften des Siebenten Abschnitts des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes überzeugt und sieht deshalb davon ab, das Verfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und dem BVerfG zur Entscheidung vorzulegen.
- 39** 1. Das Grundsteuer-Reformgesetz ist formell verfassungsgemäß. Insbesondere stand dem Bund nach Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zu, ohne dass hierfür die weiteren Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sein mussten (vgl. BTDrucks 19/11084, S. 6).
- 40** Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG ist durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) vom 15.11.2019 (BGBl I 2019, 1546) mit Wirkung zum 21.11.2019 und damit noch vor Inkrafttreten des Grundsteuer-Reformgesetzes eingefügt worden. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass sich der Gesetzgeber für die Neuregelungen in der Begründung zum Gesetzentwurf auch auf die Gesetzgebungskompetenz aus Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG gestützt hat, weil seiner Ansicht nach mit dem Gesetzentwurf fortgeltendes Bundesrecht lediglich fortgeschrieben werde und keine grundlegende Neukonzeption des Grundsteuer- und Bewertungsrechts beabsichtigt sei (vgl. BTDrucks 19/11085, S. 90). Entscheidend ist allein, dass sich aus dem Grundgesetz eine

einschränkungslose Zuständigkeit des Bundes im Zeitpunkt der Verabschiedung des Grundsteuer-Reformgesetzes ergibt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.05.2024 - II B 78/23 (AdV), BStBl II 2024, 543; vom 27.05.2024 - II B 79/23 (AdV), BStBl II 2024, 546). Selbst wenn der Gesetzgeber, wie die Klägerin geltend macht, bei Erlass des Grundsteuer-Reformgesetzes die ihm durch Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG eingeräumten gesetzgeberischen Gestaltungsmöglichkeiten nicht vollständig ausgeschöpft haben sollte, lässt dies seine Gesetzgebungskompetenz nach dieser Vorschrift nicht entfallen. Ebenso wenig steht es der Gesetzgebungskompetenz des Bundes im vorliegenden Fall entgegen, dass der Bund den Ländern in Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG das Recht zur Abweichungsgesetzgebung eingeräumt hat. Zwar hat der sächsische Landesgesetzgeber von seiner Abweichungsbefugnis in Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG durch Erlass des Sächsischen Grundsteuermesszahlengesetzes vom 21.12.2021 (Sächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt 2022, 9) Gebrauch gemacht. Es handelt sich allerdings nur um eine punktuelle Abweichung in Ansehung der Regelmesszahlen des § 15 Abs. 1 GrStG. Im Übrigen legt der sächsische Landesgesetzgeber der Berechnung der Grundsteuer das sogenannte Bundesmodell zugrunde, so dass das Grundsteuergesetz und das Bewertungsgesetz uneingeschränkt anwendbar bleiben (vgl. Krumm/Paeßens, SächsGrStMG, 2. Aufl., Rz 1).

- 41** 2. Die im Streitfall anzuwendenden Vorschriften des Siebenten Abschnitts des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes sind nach Auffassung des Senats auch in materiell-rechtlicher Hinsicht nicht als verfassungswidrig anzusehen. Der Senat ist insbesondere nicht davon überzeugt, dass die Vorschriften gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.
- 42** a) Art. 3 Abs. 1 GG belässt dem Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Der Gleichheitssatz bindet

ihn aber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die Belastung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und am Folgerichtigkeitsprinzip auszurichten. Zudem gebietet der Grundsatz der Lastengleichheit, dass Steuerpflichtige durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG-Beschluss vom 29.09.2015 - 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310; BVerfG-Urteil 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, m.w.N.; BVerfG-Beschluss vom 08.12.2021 - 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41, m.w.N.).

- 43** b) Art. 3 Abs. 1 GG verlangt dabei stets auch eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer. Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet. Um beurteilen zu können, ob die gesetzlichen Bemessungsregeln eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen. Ausgehend von diesen Vorgaben hat der Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.06.2015 - 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285; BVerfG-Urteil 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).

44 c) Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätsabwägungen Vorzug vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten. Die Vorteile der Typisierung müssen im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Erweist sich eine gesetzliche Regelung als in substantiellem 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. Bei einer absolut geringen Steuerbelastung sind Brüche und Ungleichbehandlungen bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage eher rechtfertigungsfähig als bei Steuern mit hoher Belastungswirkung. Substantielle und weitgreifende Ungleichbehandlungen wie bei Wertverzerrungen im Kernbereich der Steuererhebung können durch Geringfügigkeitserwägungen jedoch nicht gerechtfertigt werden (vgl. BVerfG-Urteil 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; BVerfG-Beschlüsse vom 18.07.2019 - 1 BvR 807/12, 1 BvR 2917/13, Zeitschrift für Kommunal Finanzen 2020, 16; vom 29.03.2017 - 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106).

- 45** d) Gemessen an diesen Vorgaben ist der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit der anzuwendenden Normen des Ertragswertverfahrens (§§ 252 bis 257 BewG) wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt.
- 46** aa) Die verfassungsrechtlichen Einwände der Klägerin gegen die Auswahl eines sachgerechten Belastungsgrundes durch den Gesetzgeber greifen nicht durch.
- 47** (1) Die mit dem Grundsteuer-Reformgesetz vom Gesetzgeber vorgenommene Neuregelung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts war erforderlich, nachdem das BVerfG mit seinem Urteil 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) die Einheitsbewertung nach dem Ersten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes für die Bemessung der Grundsteuer für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt und den Gesetzgeber zum Erlass einer Neuregelung bis zum 31.12.2019 aufgefordert hatte. Bei der Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts hat der Gesetzgeber sowohl in § 2 GrStG i.d.F. des GrStRefG als auch in der Gesetzesbegründung an das Innehaben von Grundbesitz und die damit verbundene (abstrakte) Leistungskraft angeknüpft, ohne auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die Ausdruck seiner subjektiven Leistungsfähigkeit sein können, abzustellen. Belastungsgrund ist nach der gesetzgeberischen Vorstellung die durch den Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragbringenden Nutzung, die sich im Sollertrag widerspiegelt und eine entsprechende objektive Leistungsfähigkeit vermittelt (BTDrucks 19/11085, S. 84), beziehungsweise im Falle der Eigennutzung des Grundbesitzes die Ersparnis entsprechender Aufwendungen, die bei Nutzung von fremdem Grundbesitz --zum Beispiel im Rahmen von Mietverhältnissen-- typischerweise anfallen (vgl. hierzu bereits BFH-Urteil vom 19.07.2006 - II R 81/05, BFHE 213, 222, BStBl II 2006, 767). Damit hat der Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen

Anforderungen an eine hinreichende Erkennbarkeit des steuerrechtlichen Belastungsgrundes entsprochen.

48 (2) Zur Rechtfertigung seiner Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber neben der durch den Grundbesitz vermittelten objektiven Leistungsfähigkeit auch Äquivalenzgesichtspunkte angeführt, soweit er zum Ausdruck gebracht hat, über die Erfassung des Grund und Bodens im Rahmen der Bewertung werde zugleich ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden könnten und dem Grundstückseigentümer zugutekämen (vgl. BTDrucks 19/11085, S. 84). Die gleichzeitige Benennung von Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten unterliegt nach Auffassung des Senats jedoch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, sich auf die Wahl nur eines Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlagen festzulegen. Je nach Art und Vielfalt der von der Steuer erfassten Wirtschaftsgüter wird eine gleichheitsgerechte Bemessung der Steuer ohnehin regelmäßig nur durch die Verwendung mehrerer Maßstäbe möglich sein. Begrenzt wird der gesetzgeberische Spielraum nur dadurch, dass die von ihm geschaffenen Bemessungsregeln grundsätzlich in der Lage sein müssen, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitätsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherzustellen (BVerfG-Urteil 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, Rz 98, m.w.N.).

49 bb) Verfassungsrechtliche Zweifel an einer gleichheitsgerechten Ausgestaltung der grundsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ergeben sich für den Senat auch nicht aus der Maßgeblichkeit der Bodenrichtwerte für die Bestimmung des Bodenwerts (vgl. § 257 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 BewG), weil die von den Gutachterausschüssen aus der Kaufpreissammlung (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB) und damit aus Marktdaten

abgeleiteten Bodenrichtwerte auf die Ermittlung der tatsächlichen Verkehrswerte des Grund und Bodens abzielen und daher grundsätzlich geeignet sind, die Grundstückswerte im Verhältnis zueinander relationsgerecht zu erfassen. Die Heranziehung der Bodenrichtwerte hat sich sowohl im Rahmen der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer als auch im Rahmen ertragsteuerrechtlicher Wertermittlungsanlässe (zum Beispiel bei der Kaufpreisaufteilung, vgl. hierzu BFH-Urteil vom 07.10.2025 - IX R 26/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) bewährt. Ihre besondere Bedeutung für die Ermittlung des Verkehrswerts von Grundstücken wird auch im allgemeinen Geschäftsverkehr anerkannt. Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung unter anderem eingewandt hat, die Bodenrichtwerte würden im Bundesgebiet nicht einheitlich ermittelt, da die Arbeitsweise und Qualität der Gutachterausschüsse unterschiedlich seien, genügen diese allgemein gehaltenen Einwände nach Auffassung des Senats nicht, um die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Anknüpfung an die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte in Zweifel zu ziehen. Auch soweit im Einzelfall berechtigte und gerichtlich überprüfbare Einwendungen gegen die Art und Weise der Ermittlung der Bodenrichtwerte durch die Gutachterausschüsse vorliegen sollten (vgl. hierzu B.II.2.c aa), vermag dies die Zulässigkeit der gesetzlichen Typisierung nicht grundsätzlich in Frage zu stellen.

- 50** cc) Durchgreifende verfassungsrechtliche Zweifel an der gebotenen realitäts- und relationsgerechten Bewertung durch §§ 252 bis 257 BewG bestehen auch nicht im Hinblick auf die gesetzliche Typisierung des Bodenrichtwerts für alle in einer Bodenrichtwertzone gelegenen Grundstücke, in der lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwertgrundstück "grundsätzlich" nicht mehr als 30 % betragen sollen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV). Die hierdurch bedingte Gleichbehandlung von Grundstücken mit einem niedrigeren lagebedingten Wert von 70 % bis 100 % des Bodenrichtwerts und solchen mit einem

höheren lagebedingten Wert von über 100 % bis 130 % des Bodenrichtwerts, die einheitlich ein und demselben Bodenrichtwert in einer Bodenrichtwertzone unterworfen werden, ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Es liegt in der Natur der Sache, dass die Bodenrichtwerte als durchschnittliche Lagewerte (§ 196 Abs. 1 Satz 1 BauGB) für den Grund und Boden in einer Bodenrichtwertzone als räumlich zusammenhängendes Gebiet nicht jedes der einzelnen dort belegenen Grundstücke individuell wertmäßig korrekt erfassen können. Die bei einer übergreifenden Betrachtung von Grundstücken einer Bodenrichtwertzone zwangsläufig auftretenden Wertverzerrungen werden dadurch begrenzt, dass die Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks mit den vorherrschenden wertbeeinflussenden grund- und bodenbezogenen Grundstücksmerkmalen übereinstimmen müssen. Dies ergibt sich insbesondere aus § 15 Abs. 2 ImmoWertV, wonach der angegebene Bodenrichtwert für einzelne Grundstücke oder Grundstücksteile mit einer vom Bodenrichtwertgrundstück abweichenden Art der Nutzung oder Qualität nicht gilt (vgl. auch BRDrucks 407/21, S. 101). Durch diese Vorgabe, die die gesetzliche Regelung in § 247 Abs. 1 Satz 1 BewG zur Heranziehung des Bodenrichtwerts flankiert, wird sichergestellt, dass es nicht zu einer Überbewertung von Grundstücksflächen kommt, die die in der Bodenrichtwertzone vorherrschende Bodenqualität und Wertigkeit der umliegenden Flächen nicht erreichen. Gleichzeitig wird einer Abfärbung derjenigen Grundstücksflächen, auf die der Bodenrichtwert Anwendung findet, durch Flächen mit abweichender Bodenqualität vorgebeugt.

- 51** Verbleibende Wertunterschiede zwischen dem Bodenrichtwert und einem hiervon tatsächlich abweichenden Bodenwert sind nach Auffassung des Senats aufgrund der mit der Bewertung in einem Massenverfahren notwendigerweise verbundenen Typisierung und Vereinfachung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Insbesondere die fehlende Berücksichtigung objektspezifischer Besonderheiten einzelner Grundstücke ist im Hinblick auf die Administrierbarkeit von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt. Dass lagebedingte Wertunterschiede innerhalb

der Bodenrichtwertzonen von grundsätzlich nicht mehr als 30 % verfassungsrechtlich noch hinnehmbar sind, ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des BVerfG, das im Rahmen einer typisierenden Bewertung von Grundbesitz einen Bewertungskorridor von 30 % um den Verkehrswert als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen hat, da selbst individuelle Verkehrswertermittlungen keine "punktgenaue" Erfassung des tatsächlichen Werts gewährleisten, sondern regelmäßig eine Streubreite von 20 % um den Verkehrswert aufweisen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Rz 137 und 167). Für den Senat ist auch keine andere Methode der typisierten Bodenwertermittlung ersichtlich, die zu genaueren Bewertungsergebnissen führen würde, im Massenverfahren der Grundstücksbewertung aber gleichwohl mit einem vertretbaren Aufwand handhabbar bliebe.

- 52** dd) Der Senat ist auch nicht aufgrund der im Ertragswertverfahren vorgesehenen Verwendung pauschalierter Nettokaltmieten von einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt.
- 53** (1) Die in Anlage 39 zum BewG angegebenen Nettokaltmieten pro Quadratmeter Wohnfläche beruhen auf einer hinreichend validen empirischen Datengrundlage. Sie basieren auf den Erhebungen des Mikrozensus 2014 und wurden bei Erlass des Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetzes vom 16.07.2021 (BGBl I 2021, 2931) --GrStRefUG-- an die neuen Erkenntnisse aus dem Mikrozensus 2018 angepasst und aktualisiert. Zugleich wurden die vormals sechs Mietniveaustufen in sieben Mietniveaustufen weiter ausdifferenziert (BTDrucks 19/28902, S. 25), um weiterhin eine realitätsgerechte Besteuerung zu gewährleisten. Die in der Anlage 39 zum BewG niedergelegten Nettokaltmieten pro Quadratmeter Wohnfläche differenzieren zwar allein nach der Belegenheit in einem Land, nach der Gebäudeart und dem Baujahr des Gebäudes sowie nach der

Wohnfläche. Eine weitere örtliche Differenzierung innerhalb der Bundesländer findet nur aufgrund von Zu- und Abschlägen anhand der Mietniveaustufen statt, die auf der Eingruppierung für Zwecke des Wohngeldbezugs nach § 12 Abs. 3 des Wohngeldgesetzes i.V.m. der Anlage zu § 1 Abs. 3 der Wohngeldverordnung beruhen. Da die Mietniveaustufen gemeindebezogen festgelegt werden, unterbleibt eine Differenzierung innerhalb der einzelnen Gemeinden, obwohl in größeren Gemeinden (insbesondere Großstädten) erhebliche lagebedingte Unterschiede bei den Nettokaltmieten pro Quadratmeter existieren, die mit dem Ansatz einer gemeindeeinheitlichen Nettokaltmiete ausgeblendet werden. Die Zugrundelegung einer gemeindeeinheitlichen Nettokaltmiete pro Quadratmeter, die in der Regel unterhalb der üblichen Mieten für aufgrund ihrer Lage höherwertige Immobilien und oberhalb der tatsächlichen Mieten für geringerwertige Immobilien liegt, hat daher zur Folge, dass die in der Nettokaltmiete zum Ausdruck kommende Ertragskraft der höherwertigen Immobilien nicht vollständig erfasst wird. Die vorgesehene Typisierung kann daher dazu führen, dass lagebedingt höherwertige Immobilien im Verhältnis zum Verkehrswert niedriger, geringerwertige Immobilien jedoch tendenziell zutreffend oder sogar zu hoch bewertet werden (vgl. z.B. Hey, Zeitschrift für Gesetzgebung --ZG-- 2019, 297, 309 f.; Bräutigam/Sprenkel/Winter, Der Betrieb 2020, 2090, 2093; Seer, FinanzRundschau 2019, 941, 948 f.; Löhr, Deutsches Steuerrecht 2019, 1433, 1435 f.; vgl. auch Krumm/Paeßens, GrStG, 2. Aufl., Einleitung Rz 103, m.w.N.).

- 54** (2) Diese Ungleichbehandlungen sind nach Auffassung des Senats durch das legitime Ziel eines weitgehend automatisierten und vereinfachten Grundsteuervollzugs verfassungsrechtlich gerechtfertigt.
- 55** (a) Mit dem Ansatz pauschalierter, aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes abgeleiteter Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche, die sich lediglich nach Gebäudearten, Wohnflächen und Baujahren

unterscheiden und in Abhängigkeit von der Eingruppierung der Gemeinden in die jeweilige Mietniveaustufe durch Zu- und Abschläge angepasst werden, erreicht der Gesetzgeber auch innerhalb einer Gemeinde einen gewissen Differenzierungsgrad, weil durch die Kombination unterschiedlicher Baujahresklassen, Wohnflächen und Gebäudearten insgesamt 45 verschiedene Nettokaltmieten zur Anwendung kommen. Zudem vereinfacht der Gesetzgeber damit im Massenverfahren der Bewertung von rund 36 Mio. wirtschaftlichen Einheiten zum Stichtag 01.01.2022 und zu den alle weiteren sieben Jahre folgenden Hauptfeststellungen (§ 221 Abs. 1 BewG) insbesondere die Fälle, in denen Grundstücke eigengenutzt oder ungenutzt sind oder zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen werden, weil in diesen Fällen die aufwendige Ermittlung einer ortsüblichen Miete anhand von Mietspiegeln, die nicht immer flächendeckend vorliegen und meist auch keine Daten zur Vermietung von Ein- und Zweifamilienhäusern enthalten, entbehrlich ist (vgl. BTDrucks 19/11085, S. 115).

- 56** Im Rahmen seines Gestaltungsspielraums durfte der Gesetzgeber auch die Bewertung vermieteter Grundstücke anhand der pauschalierten Nettokaltmieten gemäß Anlage 39 zum BewG vornehmen, weil einerseits die Anknüpfung an tatsächliche Mieten angesichts des höheren Vollzugaufwands die von dem Gesetzgeber beabsichtigte automatisierte Fortschreibung der Grundsteuerwerte zu den einzelnen Bewertungsstichtagen erschwert und andererseits die Verwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe (tatsächliche Mieten für vermieteten Wohnraum, pauschalierte Mieten gemäß Anlage 39 zum BewG für eigengenutzten Wohnraum) für dem Grunde nach gleiche Bewertungseinheiten wiederum zu möglichen Wertverzerrungen geführt hätte. Die Verwendung eines einheitlichen Bewertungsmaßstabs in Gestalt der typisierten Mietwerte bewirkt demgegenüber eine Gleichbehandlung von eigengenutzten, ungenutzten, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassenen sowie vermieteten Immobilien und trägt auf diese Weise zu einer gleichheitsgerechten Ausgestaltung bei. Im Übrigen

schließt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht aus, dass das genutzte Grundstück einen Sollertrag aufweist, der mit einer darauf bezogenen Steuer belastet werden kann. Der Begriff des Sollertrags knüpft dabei nicht an einen tatsächlichen Ertrag, sondern an die generelle Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsguts an. Wird Wohnungseigentum selbst genutzt, besteht der Ertrag in dem ersparten Aufwand für die ansonsten notwendige Nutzung fremden Eigentums.

- 57** Mit der Anknüpfung an vorgegebene pauschalisierte Werte statt an tatsächliche Mietwerte setzt der Gesetzgeber zudem den Charakter der Grundsteuer als Sollertragsteuer folgerichtig um. Lagebedingte Unterschiede hinsichtlich der Nettokaltmiete pro Quadratmeter, die innerhalb einer Gemeinde bestehen, bleiben damit zwar unberücksichtigt. Eine Lagedifferenzierung innerhalb der Gemeinde wird aber über die Bodenrichtwerte und die in ihnen zum Ausdruck kommende Standortwertigkeit der Grundstücke bewirkt, so dass jedenfalls gewährleistet ist, dass sich für Grundstücke in einer Gemeinde, die in Bezug auf Gebäudeart, Wohnfläche und Baujahr vergleichbar sind, gleichwohl lagebedingt unterschiedliche Grundsteuerwerte ergeben. Dies geschieht in zweifacher Weise. Zum einen sinkt der Liegenschaftszinssatz mit steigendem Bodenrichtwert (§ 256 Abs. 3 BewG), was wiederum den Kapitalisierungsfaktor erhöht (vgl. Anlage 37 zum BewG), so dass höhere Bodenrichtwerte, die bestimmte Schwellenwerte überschreiten, gerade in größeren Gemeindegebieten mit unterschiedlichen Bodenrichtwertzonen zu einem entsprechend höheren kapitalisierten Reinertrag führen (erste Ertragswertkomponente im Sinne des § 252 Satz 1 BewG). Zum anderen schlagen sich höhere Bodenrichtwerte auch in einem höheren abgezinsten Bodenwert nieder (zweite Ertragswertkomponente im Sinne des § 252 Satz 1 BewG), weil die niedrigeren Liegenschaftszinssätze mit höheren Abzinsungsfaktoren korrespondieren (vgl. Anlage 41 zum BewG). Diese differenzierende Wirkung der Bodenrichtwerte ist zwar bei neuen Gebäuden mit langer Restnutzungsdauer begrenzt, sie nimmt jedoch mit

abnehmender Restnutzungsdauer aufgrund der im Zeitablauf nachlassenden Abzinsung des Bodenwerts zu (vgl. hierzu Krumm/Paeßens, GrStG, 2. Aufl., Einleitung Rz 103, 107; Hey, ZG 2019, 297, 309).

- 58** (b) Selbst wenn die Bodenrichtwerte die durch die Mietwerttypisierung bedingte unzureichende Lagedifferenzierung innerhalb der Gemeinden nicht vollständig ausgleichen können, sind die von dem Gesetzgeber gewählten Bemessungsregeln so ausgestaltet, dass sie grundsätzlich geeignet sind, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation realitätsgerecht abzubilden. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich einer in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechten Bewertung sind nach Auffassung des Senats angesichts der im steuerlichen Massenverfahren notwendigen Typisierungen und Vereinfachungen nicht dahin auszulegen, dass die festgestellten Grundsteuerwerte in jedem von rund 36 Mio. Einzelfällen in der Relation zueinander stets punktgenau übereinstimmen müssen. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber ein Bewertungssystem geschaffen hat, das konzeptionell einer Verkehrswertorientierung folgt und darauf angelegt ist, im Durchschnitt aller zu bewertenden Objekte den "objektiviert-realen Grundstückswert" innerhalb eines Korridors des gemeinen Werts annäherungsweise zutreffend zu erfassen. Nach Auffassung des Senats hat der Gesetzgeber seinen Spielraum bei der Abwägung der mit dem Bewertungskonzept verfolgten Ziele mit den damit notwendig verbundenen Ungleichheiten nicht überschritten. Insbesondere durfte er dem Ziel, einen erneuten "Bewertungsstau" zu vermeiden, indem die künftigen periodischen Fortschreibungen automatisiert durchgeführt werden, eine hohe Bedeutung beimessen. Denn da die Verhältnisse im Zeitraum nach einer Hauptfeststellung typischerweise verkehrswertrelevanten Veränderungen unterliegen, bedarf es von Verfassungs wegen in regelmäßigen und nicht zu weit auseinanderliegenden Abständen erneuter Hauptfeststellungen (BVerfG-Urteil 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, Rz 105).

- 59** Die Notwendigkeit regelmäßiger Neufeststellungen für rund 36 Mio. wirtschaftliche Einheiten in Zeitabständen von je sieben Jahren (§ 221 Abs. 1 BewG) bringt es mit sich, die Bewertung in einem erheblichen Umfang zu entindividualisieren, denn die Erfahrungen mit der Einheitsbewertung haben gezeigt, dass ein zu hoher Verwaltungsaufwand die Durchführung regelmäßiger Hauptfeststellungen verhindern und so zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Wertverzerrungen führen kann (BVerfG-Urteil 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, Rz 128 ff.). Dem hat der Gesetzgeber Rechnung getragen, indem er ein auf den Massenvollzug zugeschnittenes grobes, aber handhabbares Bewertungsverfahren gewählt hat, das durch seine Orientierung am Verkehrswert darauf abzielt, die Grundsteuerwerte im Gesamtsystem realitäts- und relationsgerecht abzubilden.
- 60** (c) Ungleichbehandlungen, die sich im Einzelfall aufgrund erheblicher Abweichungen des festgestellten Grundsteuerwerts vom tatsächlichen Verkehrswert ergeben, werden dadurch abgemildert, dass dem Steuerpflichtigen in einem solchen Fall der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts offensteht (BFH-Beschlüsse vom 27.05.2024 - II B 78/23 (AdV), BStBl II 2024, 543; vom 27.05.2024 - II B 79/23 (AdV), BStBl II 2024, 546; vgl. nunmehr § 220 Abs. 2 BewG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2024 vom 02.12.2024, BGBl. 2024 I Nr. 387). Im Streitfall ist jedoch weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass die Bewertung deutlich über den gemeinen Wert hinausgeht. Ob, wie die Klägerin geltend macht, die Verlagerung der Nachweislast für den Gegenbeweis einer erheblichen Überbewertung auf den Steuerpflichtigen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt, bedarf vorliegend daher keiner Entscheidung.
- 61** (d) Bei der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung ist nach Auffassung des Senats zudem zu berücksichtigen, dass unterschiedliche Bewertungen

vergleichbarer Bewertungsobjekte im Rahmen des dreistufigen Aufbaus der Grundsteuererhebung in aller Regel zu betragsmäßig überschaubaren Belastungsdifferenzen führen. Denn der auf der ersten Stufe ermittelte Grundsteuerwert wird auf der zweiten Stufe mit der Steuermesszahl multipliziert, die für im Freistaat Sachsen belegene bebaute Grundstücke im Sinne des § 249 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 BewG, also auch für Wohnungseigentum, 0,36 Promille gemäß dem Sächsischen Grundsteuermesszahlengesetz beträgt. Auf der dritten Stufe entscheidet die Gemeinde, mit welchem Hebesatz des Steuermessbetrags die Grundsteuer zu erheben ist (§ 25 Abs. 1 GrStG i.d.F. des GrStRefUG). Im konkreten Streitfall beträgt der Hebesatz der Gemeinde B-Stadt für die Grundsteuer B 330 %. Selbst wenn man also davon ausginge, dass die tatsächlich erzielbare Nettokaltmiete in B-Stadt bei vergleichbaren Wohnungen gleicher Größe und Baujahresklasse um 50 % höher oder niedriger ausfiele, ergäbe sich bei Anwendung dieser individuell ermittelten Nettokaltmiete im Vergleich zu der pauschalierten Nettokaltmiete nach Anlage 39 zum BewG eine steuerliche Mehrbeziehungsweise Minderbelastung mit Grundsteuer in Höhe von jährlich circa 61 €. Im Hinblick auf diesen absolut gesehen geringfügigen Belastungsunterschied erscheint es aus Sicht des Senats verfassungsrechtlich vertretbar und jedenfalls nicht willkürlich, dass der Gesetzgeber zur Bewältigung des steuerlichen Massenverfahrens dem Ansatz pauschaler Nettokaltmieten Vorrang gegenüber einer aufwendigen Ermittlung individueller Mietwerte eingeräumt hat. Im Streitfall dürfte sich der Ansatz einer ortseinheitlichen Nettokaltmiete für das Gemeindegebiet von B-Stadt überdies zugunsten der Klägerin auswirken, da der Mietspiegel für den Ortsteil ..., in dem die Eigentumswohnung der Klägerin liegt, für das Jahr 2022 eine Nettokaltmiete in Höhe von 6,... €/m² anstelle der vom FA angesetzten 6,32 €/m² ausweist (vgl. www.mietspiegeltabelle.de/).

- 62** (e) Erhebliche Abweichungen des tatsächlich erzielten Rohertrags (beziehungsweise des Nutzungsvorteils im Falle der Eigennutzung) vom üblicherweise zu erzielenden Rohertrag werden bei der

Grundsteuererhebung schließlich dadurch berücksichtigt, dass die Grundsteuer in Höhe von 25 % (beziehungsweise 50 %) erlassen wird, wenn bei bebauten Grundstücken der normale Rohertrag des Steuergegenstandes um mehr als 50 % (beziehungsweise um 100 %) gemindert ist und der Steuerschuldner die Minderung des normalen Rohertrags nicht zu vertreten hat (§ 34 Abs. 1 Satz 1 und 2 GrStG).

- 63** ee) Die Typisierung des Gesetzgebers bei der Restnutzungsdauer des Gebäudes und den Liegenschaftszinssätzen ist nach Auffassung des Senats ebenfalls verfassungsrechtlich gerechtfertigt.
- 64** (1) Insbesondere durfte der Gesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsspielraums in § 253 Abs. 2 Satz 5 BewG festlegen, dass die Restnutzungsdauer bei insgesamt noch nutzbaren Gebäuden mindestens 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer beträgt. Mit dem Ansatz einer zumindest 30%igen Restnutzungsdauer bei noch nutzbaren Gebäuden hat der Gesetzgeber keinen atypischen Fall gewählt, sondern den Umstand berücksichtigt, dass ältere Gebäude üblicherweise zumindest auf einen gewissen Mindeststandard modernisiert werden, um ihre fortdauernde Nutzbarkeit zu gewährleisten (vgl. auch § 185 Abs. 3 Satz 6 BewG bei der Bedarfsbewertung).
- 65** (2) Auch mit der gesetzlichen Festlegung der Liegenschaftszinssätze in § 256 BewG hat der Gesetzgeber die Grenze verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung nicht überschritten. Zwar gibt der Gesetzgeber in § 256 BewG, anders als bei der Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (vgl. § 188 Abs. 2 BewG), pauschale Werte vor, ohne den Ansatz der von einem örtlichen Gutachterausschuss ermittelten Liegenschaftszinssätze zuzulassen. Der Verzicht auf einen Vorrang der ortsnah festgestellten Liegenschaftszinssätze ist jedoch durch das legitime Ziel einer weitgehend automatisierten

Liegenschaftsbewertung gerechtfertigt. Da sich der Liegenschaftszinssatz sowohl bei der Ermittlung des kapitalisierten Reinertrags gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 BewG als auch bei der Abzinsung des Bodenwerts gemäß § 257 Abs. 2 Satz 1 BewG auswirkt, kann sich die Typisierung außerdem sowohl werterhöhend als auch wertmindernd auswirken.

- 66** e) Nach Auffassung des Senats liegt auch kein Verstoß gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast (Art. 19 Abs. 4 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) im Hinblick darauf vor, dass die genaue Höhe der zu zahlenden Grundsteuer regelmäßig erst feststeht, wenn die Grundsteuer festgesetzt wurde.
- 67** aa) Nach dem aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleiteten Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung muss eine Norm, die eine Steuerpflicht begründet, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, so dass eine Steuerlast in gewissem Umfang für den Bürger voraussehbar sowie überschaubar wird (vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 31.10.2016 - 1 BvR 871/13, 1 BvR 1833/13, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 2017, 172; vom 23.10.1986 - 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, 388). Bei der Auslegung und Anwendung dieses Grundsatzes ist allerdings auch der besondere Charakter einer Steuer zu berücksichtigen, ebenso wie die Besonderheiten im Zusammenhang mit verfassungsrechtlich garantierten Selbstverwaltungsrechten und daraus abgeleiteten Steuererhebungsbefugnissen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 23.10.1986 - 2 BvL 7/84, 2 BvL 8/84, BVerfGE 73, 388, unter C.2. [Rz 31]).
- 68** bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall liegt kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip in der Gestalt des Gebots der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast vor.

- 69** Vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Ziels, die Grundsteuerreform aufkommensneutral zu gestalten (vgl. BTDrucks 19/11085, S. 83), sind die Gemeinden gehalten, die Hebesätze so anzupassen, dass sich das Gesamtaufkommen der Grundsteuer in der Gemeinde durch die Neubewertung aller Grundstücke nicht ändert. Die Bestimmung der Hebesätze, die diese Vorgabe beachtet, ist erst möglich, wenn die flächendeckende Feststellung der Grundsteuerwerte sowie die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge für die wirtschaftlichen Einheiten eines Gemeindegebiets erfolgt sind. Da der Gesetzgeber sämtliche für die Wertfeststellung relevanten Parameter im Vorhinein festgelegt hat, ist die Höhe der Steuerlast voraussehbar so bestimmt worden, wie es ihm unter Berücksichtigung des Ziels der Aufkommensneutralität der Grundsteuerreform möglich war. Die Ungewissheit über die tatsächliche Höhe der Grundsteuerlast im Jahr 2025, die im Übrigen spätestens am 30.06.2025 endete (§ 25 Abs. 3 Satz 1 GrStG), ist daher verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Abgesehen davon, dass die Grundsteuerwertfeststellungen durch Einspruch und Klage offengehalten werden können, hängt die Entscheidung des Steuerpflichtigen, die Grundsteuerwertfeststellung anzufechten, zudem nicht maßgeblich von der Kenntnis des Hebesatzes, sondern vielmehr davon ab, ob der festgestellte Grundsteuerwert von dem Verkehrswert der wirtschaftlichen Einheit abweicht und gegebenenfalls eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung in Betracht kommt. Diese Entscheidung kann anhand der bereits bei Erlass des Grundsteuerwertbescheids vorliegenden Informationen getroffen werden.
- 70** 3. Die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensfehler liegen nicht vor oder sind bereits nicht in der erforderlichen Weise dargelegt worden (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 71** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FG ihren Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt.

- 72** Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) verpflichtet das Gericht, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Er bedeutet jedoch nicht, dass sich das Gericht mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen detailliert befassen muss. Daher liegt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nur vor, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalls deutlich ergibt, dass das FG Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder doch bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (BFH-Urteil vom 16.11.2016 - II R 29/13, BFHE 256, 364, BStBl II 2017, 413; BFH-Beschluss vom 25.11.2010 - II B 3/10, BFH/NV 2011, 415). Dafür geben die Urteilsgründe keinen Anhaltspunkt. Das FG hat sich mit dem klägerischen Vorbringen zu der Frage, ob im Streitfall ein geringerer Bodenrichtwert anzusetzen sein könnte, ausführlich auseinandergesetzt (vgl. S. 14 der Entscheidung). Der Umstand, dass das FG der Rechtsauffassung der Klägerin nicht gefolgt ist, begründet keinen Gehörsverstoß. Die Klägerin hat nur einen Anspruch darauf, gehört zu werden, nicht aber darauf, dass das Gericht ihr Begehren erhört, sich also ihren rechtlichen Argumenten oder ihrer Sachverhaltswürdigung anschließt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 07.03.2025 - XI B 25/24, BFH/NV 2025, 529; vom 20.06.2016 - X B 167/15, BFH/NV 2016, 1577, m.w.N.).
- 73** b) Die Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) als verzichtbarer Verfahrensmangel in Gestalt der unterlassenen Beweisaufnahme genügt nicht den gesetzlichen Anforderungen (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO).
- 74** aa) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO sind bei einer Verfahrensrüge die Tatsachen zu bezeichnen, die den Mangel ergeben. Wird als Verfahrensmangel die Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) geltend gemacht, so ist darzulegen, welche Tatsachen unaufgeklärt geblieben sind, obwohl sie aufklärungsbedürftig waren, und anzugeben,

aus welchen Umständen sich dem Gericht auch ohne einen entsprechenden Beweisantrag die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27.11.2003 - VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521, m.w.N.). Da es sich bei dem Verfahrensmangel der Verletzung der Sachaufklärungspflicht um einen verzichtbaren Mangel handelt, ist ferner vorzutragen, dass die fehlende Sachaufklärung vor dem FG gerügt wurde oder aus welchen Gründen eine derartige Rüge nicht möglich gewesen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 05.06.1991 - II B 180/90, BFH/NV 1992, 397). Eine entsprechende Rüge ist jedenfalls dann erforderlich, wenn der Beteiligte im finanzgerichtlichen Verfahren durch einen rechtskundigen Bevollmächtigten vertreten war (BFH-Urteil vom 13.03.1996 - II R 39/94, BFH/NV 1996, 757). Darüber hinaus sind Ausführungen dazu erforderlich, welche Maßnahmen zur weiteren Sachaufklärung notwendig gewesen wären und inwiefern die als unterlassen gerügte Sachaufklärung zu einer anderen Entscheidung des Gerichts hätte führen können (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 01.03.2013 - IX B 48/12, BFH/NV 2013, 1238, m.w.N.).

- 75** bb) Das Vorbringen der Klägerin, das FG sei zur Einholung eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis der Tatsache verpflichtet gewesen, dass der vom FA festgestellte Grundsteuerwert um mindestens 40 % vom wirklichen Wert der klägerischen Eigentumswohnung abweiche, genügt den vorgenannten Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rüge der unzureichenden Sachaufklärung durch das FG nicht. Die rechtskundig vertretene Klägerin hat lediglich mit vorbereitendem Schriftsatz vom 12.08.2024 einen Beweisantrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens angekündigt. Dieser Antrag wurde aber in der mündlichen Verhandlung am 01.10.2024 weder unter Bezug auf den Schriftsatz wiederholt noch erneut gestellt, noch wurde sonst auf eine solche Beweiserhebung hingewirkt. Vielmehr hat die rechtskundig vertretene Klägerin rügelos zur Sache verhandelt und damit ihr Rügerecht verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO). Im Hinblick darauf, dass das FG noch mit der Ladung vom 17.07.2024 und der Verfügung vom 22.07.2024 die

Klägerin zu einem Nachweis aufgefordert hatte, inwieweit der dem Grundsteuerwertbescheid zugrunde gelegte Wert um mindestens 40 % über dem gemeinen Wert liege, sind keine Umstände erkennbar, die die Klägerin an einem dahingehenden Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung oder an einer entsprechenden Rüge gehindert hätten. Im Übrigen ergibt sich aus dem Vorbringen der Klägerin nicht, weshalb das FG ohne entsprechenden Beweisantrag in der mündlichen Verhandlung von Amts wegen zu einer Beweisaufnahme verpflichtet gewesen wäre. Aus ihrem Vortrag wurde lediglich deutlich, dass der gemeine Wert gegebenenfalls niedriger sein könnte als der festgestellte Grundsteuerwert, nicht aber, dass die Abweichung so erheblich ausfällt, dass das Übermaßverbot verletzt sein könnte.

- 76** IV. Die Kosten des gesamten Verfahrens waren gemäß § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO der Klägerin aufzuerlegen, da sie materiell-rechtlich vollständig unterlegen ist.

 [Download als PDF](#)

[\[www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/pdf/STRE202620007?type=1646225765\]](https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/pdf/STRE202620007?type=1646225765)