
Datum: 26.02.2025
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 11 K 2309/23 BG
ECLI: ECLI:DE:FGD:2025:0226.11K2309.23BG.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin begehrt die ersatzlose Aufhebung von zwei Bescheiden auf den 01.01.2022 über die Feststellung zweier Grundsteuerwerte, da sie die zugrundeliegenden Vorschriften des Bewertungsgesetzes – BewG – für verfassungswidrig hält. 1

Die Klägerin ist zu einem Anteil i.H.v. 376/1000 Miteigentümerin des Grundstücks an der F.-straße in T. verbunden mit dem Sondereigentum an der im Erdgeschoss rechtsliegenden Eigentumswohnung mit einer Größe von 58 m². Sie ist ebenfalls Sondereigentümerin der im ersten Obergeschoss rechtsliegenden Eigentumswohnung mit einer Größe von 60 m² verbunden mit einem weiteren Miteigentumsanteil an dem Grundstück von 387/1000. Das Baujahr der Eigentumswohnungen ist 1955. 2

Sie gab für die beiden wirtschaftlichen Einheiten am 12.08.2022 je eine Erklärung zur Feststellung der Grundsteuerwerte ab. Der Beklagte erließ am 12.10.2022 zwei erklärungsgemäße Bescheide auf den 01.01.2022 über die Feststellung der Grundsteuerwerte. 3

Hinsichtlich der im Erdgeschoss rechtsliegenden Wohnung stellte der Beklagte einen Grundsteuerwert i.H.v. 162.300 € fest. Dabei ging er anhand von Anl. 39 zum BewG für eine Wohnung mit einer Wohnfläche von unter 60 m² anhand der Wohnfläche von 58 m² von einer monatlichen Nettokaltmiete i.H.v. 8,13 € pro Quadratmeter (Baujahr 1949 bis 1978) aus und erhöhte diese anhand der Mietniveaustufe VI um 30 %, mithin weitere 2,44 € pro 4

5

Quadratmeter, daraus ergab sich für diese Wohnung ein jährlicher Rohertrag i.H.v. 7.356,72 €. Für die im ersten Obergeschoss rechtsliegende Eigentumswohnung setzte der Beklagte anhand der Anl. 39 zum BewG für eine Wohnung mit einer Wohnfläche von 60-100 m² eine monatliche Nettokaltmiete i.H.v. 6,29 € pro Quadratmeter (Baujahr 1949 bis 1978) an und erhöhte diese anhand der Mietniveaustufe VI um weitere 30 %, also 1,89 € pro Quadratmeter. Hieraus ergab sich ein jährlicher Rohertrag i.H.v. 5.889,60 €. Die F.-straße befindet sich in einer Bodenrichtwertzone, für die der Gutachterausschuss auf den 01.01.2022 einen Bodenrichtwert i.H.v. 3.300 € pro Quadratmeter ermittelt hat. Den Berechnungen der Bodenwerte legte der Beklagte in den angefochtenen Bescheiden jeweils diesen Bodenrichtwert zugrunde.

Die Klägerin legte gegen diese Bescheide durch Telefax vom 02.11.2022 Einsprüche ein, die der Beklagte durch Einspruchsentscheidungen vom 30.11.2023 als unbegründet zurückwies. 6

Die Klägerin hat durch elektronische Übermittlung aus einem besonderen Anwaltspostfach vom 18.12.2023 unter dem o.g. Aktenzeichen und unter dem Az.: 11 K 2310/23 Gr Klagen erhoben, die der Senat durch Beschluss vom 26.02.2025 zur einheitlichen Verhandlung und Entscheidung verbunden hat. 7

Zur Begründung ihrer Klage trägt die Klägerin vor, dass das Grundsteuergesetz, auf dessen Grundlage die angefochtenen Bescheide ergangen seien, verfassungswidrig sei und sie deshalb selbst, unmittelbar und gegenwärtig in ihren Freiheitsrechten aus den Artikeln (Art.) 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG – verletzt sei. Zudem verstoße das Gesetz gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. 8

Zur Verfassungswidrigkeit verweist die Klägerin auf ein Gutachten von Herrn Professor Dr. Gregor Kirchhoff unter dem Titel „Verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes das Grundgesetz?“, auf das der Senat für weitere Einzelheiten Bezug nimmt. Ferner verweist sie auf den Beschluss des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.11.2023 (4 V 1429/23, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2024, 93). 9

Nach Auffassung der Klägerin leidet das Bundesgesetz bereits an einem kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler. So hätten die Bundesländer nach der verfassungsrechtlichen Ordnung die Gesetzgebungskompetenzen, soweit nicht das Grundgesetz dem Bund eine Kompetenz zuweise (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Im Bereich des Steuerrechts übertrage Art. 105 Abs. 1 GG dem Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über die Zölle und Finanzmonopole. Seit der Verfassungsreform aus dem Herbst 2019 stehe dem Bund gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer zu. Die Bundesländer seien aber berechtigt, abweichende Grundsteuergesetze in Kraft zu setzen (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG). 10

Bis zum Jahr 1994 habe dem Bund die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer unter den Voraussetzungen der allgemeinen Regel des Art. 72 Abs. 2 GG i.V.m. 105 Abs. 2 GG in der alten Fassung des Grundgesetzes zugestanden. Eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuerbemessung sei aufgrund der regional von Gemeinde zu Gemeinde abweichenden Hebesätze aber nicht erforderlich, um gleichwertige Lebensverhältnisse herzustellen oder die Rechts- und Wirtschaftseinheit zu wahren. Der Bund dürfe dieses Gesetz zwar nicht mehr neu regeln, weil die Länder nunmehr die Kompetenz hierfür innehätten, damit nach Art. 125 Abs. 2 S. 1 GG fortgeltendes Bundesrechts aber nicht „versteinere“, dürfe der Bund nach der sogenannten Fortschreibungskompetenz das Gesetz unter Beibehaltung der wesentlichen Elemente modifizieren. Diese Änderungskompetenz sei aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes – BVerfG – eng auszulegen 11

(BVerfG vom 09.06.2004 1 BvR 636/02; 2 BvR F 1/03; 1 BvL 11/14).

Der Bund habe seine Neukonzeption des Grundsteuergesetzes zu einer Zeit erarbeitet, in der sich die Neuregelung der Grundsteuerkompetenzen im Herbst 2019 mit hinreichender Klarheit abgezeichnet habe. Das Bundesfinanzministerium habe versucht zu begründen, weshalb dies trotz der kommunalen Unterschiede erforderlich sei, um gleichwertige Lebensverhältnisse herzustellen. Dennoch habe der Gesetzesentwurf gefürchtet, das Gesetz ohne eine hinreichende Kompetenzgrundlage zu erlassen. Deshalb habe man sich ausdrücklich auch auf die Fortgeltungskompetenz durch Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gestützt und deshalb keine grundlegende Neukonzeption des Grundsteuerrechtes angestrebt. Die Fortschreibung der alten Einheitswerte sei aber aufgrund von deren Komplexität nicht geeignet gewesen, ein neues Grundsteuerrecht zu begründen, dass den Vorgaben des BVerfG gerecht werde. 12

Zudem sei auch der Belastungsgrund nicht hinreichend erkennbar; deshalb liege ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor. Nach der Entscheidung des BVerfG zur Grundsteuer sei es erforderlich, den Belastungsgrund einer Steuer im Gesetz erkennbar zu machen und aus diesem Grund die Abgabe zu bemessen. Der Belastungsgrund werde aber in der Gesetzesbegründung nur einmal erwähnt, dies aber nicht in den allgemeinen Ausführungen zum neuen Recht, sondern in den Darlegungen zu den einzelnen Vorschriften unter Bezugnahme auf die Vorschriften zur Verkehrswertermittlung nach dem Baugesetzbuch (BauGB, Gesetzesentwurf Bundestagsdrucksache 19/11085, 81 ff., 84). Die Verkehrswertermittlung nach dem BauGB sei aber für unterschiedliche Steuerarten maßgeblich und könne bereits aus diesem Grund den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht erkennbar machen. Der Verkehrswert sei zudem das Bemessungsziel der neuen Grundsteuer. Dieses Ziel sei aber aus dem Belastungsgrund zu entwickeln und könne diesen daher nicht erklären. Auch die Verweise in der Begründung des Gesetzes auf den Charakter einer Sollertragsteuer, das Innehaben von Grundbesitz und die Verkehrswertermittlung seien nicht ausreichend. 13

Es sei dem Gesetzgeber von Verfassung wegen nicht gestattet, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern oder eine Steuer zweimal zu regeln. Die Einkommensteuer belaste den Ertrag, die Vermögensteuer das Vermögen. Die Grundsteuer bemesse sich im Bundesmodell allerdings grundsätzlich nach dem Wert von Grund und Boden und greife so strukturell in den Bereich der Vermögens- und Einkommensteuer ein. Der Wert von Grund und Boden entspreche dem Grundbesitzvermögen und damit der Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer. Die Grundsteuer dürfe jedoch keine Vermögensteuer sein. Werde ein Grundstück verkauft, unterliege der Ertrag grundsätzlich der Einkommensteuer. Soweit der Gesetzgeber die Grundsteuer anhand der Verkehrswerte und damit den möglichen Verkaufserlösen orientiere, rücke er die Steuerbemessung in die Nähe der Einkommensteuer. 14

Überdies verletze das geänderte grundsteuerliche Bewertungssystem des Bundes den verfassungsrechtlichen Maßstab zur „Gleichheit im Belastungserfolg“. Maßgeblich hierfür seien entscheidend die Bodenrichtwerte. Diese nutze das Steuerrecht für unterschiedliche Abgaben, sei sich aber dabei bewusst, dass die Steuerbemessung nach durchschnittlichen Lagewerten zuweilen ungenau sei. Die Bodenrichtwerte seien aber zum Teil lückenhaft und über die Bundesrepublik hinweg kaum vergleichbar. Im Streitfall sei das streitgegenständliche Grundvermögen unter anderem mit einem Bodenrichtwert von 3.300 € bewertet worden. Anders als für Bewertungen für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 198 Abs. 1 BewG sei den Steuerpflichtigen bei der Grundsteuerbewertung der verfassungsrechtlich zwingend gebotene 15

Weg zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes nicht möglich.

Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen hätten zudem deutlich einfachere Grundsteuermodelle entwickelt, die einfach und ohne langfristig hohen Bewertungsaufwand weitestgehend digital anwendbar seien. 16

Der Gesetzgeber weiche zudem nicht nur durch die Verwendung der Bodenrichtwerte, sondern auch durch die Ansätze von pauschalierten Nettokaltmieten von dem Erfordernis einer gleichheitsgerechten Ermittlung der Grundsteuerbemessungsgrundlage ab. Dies belege der Streitfall eindrucksvoll. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb für die im gleichen Objekt befindliche 2 m² kleinere Wohnung ein höherer Mietansatz zum Tragen komme und weshalb diese mit einem Grundsteuerwert i.H.v. 162.300 € höher bewertet worden sei als die größere Eigentumswohnung mit einem Grundsteuerwert i.H.v. 144.700 €. 17

Die Verstöße des Bundesgesetzgebers gegen das Gleichheitsgebot setzten sich beim Ansatz der Restnutzungsdauer fort. Altbauten würden hier strukturell zu gering bewertet. Ein neues Gebäude sei, beispielsweise entgegen der geregelten Stufen zur Ermittlung der Restnutzungsdauer, nicht wertvoller als eine Gründerzeitvilla. 18

Zudem würden individuelle Parameter gleichheitswidrig außer Acht gelassen, wenn individuelle privatrechtliche Vereinbarungen und Belastungen, individuelle öffentlich-rechtliche Merkmale wie Baulasten, Denkmalschutzauflagen, Bindungen der Wohnbauförderung oder auch Altlasten, Immissionen, ein besonders guter Erhaltungszustand oder Baumängel nicht berücksichtigt würden. 19

Auch die Verringerung der Bewertungsparameter von 20 auf 5 für Wohngrundstücke und von 30 auf 8 für Gewerbegrundstücke führe im Ergebnis zu einer gleichheitswidrigen Veränderung. Immobilienwerte seien entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in klaren vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuermodell des Bundes wähle einen verfassungswidrigen Mittelweg. 20

Das grundsteuerliche Bundesmodell verletze überdies in Bezug auf die Mitwirkungspflichten und die Zahllast das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Die Grundsteuer werde als Objektsteuer ohne Ansehung der Leistungsfähigkeit der Person erhoben, wie sie sich etwa bei der Einkommensteuer ermitteln lasse. Vermieter hätten die Möglichkeit, die Grundsteuerlast über die Miete auf die Mieter abzuwälzen. Mieter und selbstnutzende Eigentümer einer Immobilie trügen also letztlich die Steuer in Form einer Art „Wohnsteuer“ oder „Einwohnersteuer“. Da das Wohnen das verfassungsrechtlich garantierte Existenzminimum betreffe, bleibe für die Grundsteuer nur ein schmaler Belastungskorridor. Die endgültige Steuerlast stehe jedoch erst fest, wenn die Gemeinden über die Hebesätze entschieden hätten. Zu diesem Zeitpunkt sei die überwiegende Zahl der Grundlagenbescheide aber bereits bestandskräftig. 21

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 22

die Bescheide auf den 01.01.2022 über die Feststellung der Grundsteuerwerte für die beiden wirtschaftlichen Einheiten F.-straße (Wohnung im Erdgeschoss rechts und Wohnung im ersten Obergeschoss rechts) vom 12.10.2022 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 30.11.2023 ersatzlos aufzuheben. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Zur Begründung trägt er vor, dass der Gesetzgeber sich bewusst entschieden habe, die Grundsteuerwertermittlung weitgehend zu typisieren. Insofern seien einzelfallspezifische Umstände grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Es sei auch anerkannt, dass die sachgerechte Vervielfältigung jährlicher Erträge im Ertragswertverfahren (§§ 252 ff. BewG) den objektiv-realen Wert innerhalb des verfassungsgerichtlich gebotenen Wertekorridors erreicht und strukturell die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer realitätsgerecht abbilde. Die Differenzierung der einzelnen Grundstücksarten, die darauf beruhende Zuordnung zu einem sachgerechten Bewertungsverfahren und die typisierende Anwendung spezifischer Bewertungsfaktoren gewährleisten eine relationsgerechte Abbildung aller Wirtschaftsgüter innerhalb des Grundvermögens. 26

Der Vorwurf des kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehlers aufgrund der Umstände, dass der Referentenentwurf für das Grundsteuer-Reformgesetz bereits im Herbst 2019 – d. h. vor der Festschreibung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz in Art. 105 Abs. 2 GG – erarbeitet worden sei und der Gesetzgeber keine kompetenzrechtlich mögliche grundlegende Reform der Grundsteuer vorgenommen habe, begründe keinen Verfassungsverstoß. 27

Die Argumentation der Klägerin, dass der Belastungsgrund der Grundsteuer nicht hinreichend erkennbar sei, gehe fehl, da sich der Gesetzgeber eindeutig zur durch den Grundbesitz vermittelten objektiven Leistungsfähigkeit als Belastungsgrund bekannt habe. Dem Vorbringen der Klägerin, der Belastungsgrund und das Bemessungsziel der Grundsteuer hätten sich von Verfassung wegen von der Einkommen- und Vermögensteuer zu unterscheiden, sei nicht zu folgen. Eine verfassungsrechtliche Unterscheidungspflicht für die Grundsteuer könne der Rechtsprechung nicht entnommen werden. Zu berücksichtigen sei zudem, dass sich die Vermögensteuer und Grundsteuer naheständen und die verschiedenen Qualifikationskriterien zu Überschneidungen führen könnten. Dies habe zur Folge, dass die Forderung nach „Typenreinheit“ gerade bei der Grund- und Vermögensteuer nicht zu Überpointierungen verleiten dürfe. Entscheidend sei, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber die Grundsteuer in ihrer traditionellen Struktur durch die Neufassung von Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG noch einmal ausdrücklich in seinen Willen aufgenommen habe und das BVerfG eine Grundsteuer, die über den Sollertragsgedanken an die mit dem Grundbesitz einhergehende objektive Leistungsfähigkeit anknüpfe, bisher nicht bemängelt habe. Vielmehr habe auch das BVerfG in Rn. 166 seines Urteils vom 10.04.2018 im Ergebnis seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach die Erhebung der Grundsteuer dem Grunde nach und in ihrer wesentlichen Struktur der Verfassung entspreche (BVerfG Urteil vom 10.04.2018 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147). 28

Vor diesem Hintergrund gehe auch die Argumentation der Klägerin fehl, dass die Grundsteuer als Objektsteuer ohne Ansehung der Person erhoben werde, sie privatgenutztes Vermögen strukturell benachteilige, sie als Wohnsteuer kritisiert werde, freiheitsrechtliche Verstöße vorlägen, sowie das kumulative Steuerbelastungen unberücksichtigt blieben. 29

Der Umstand, dass die endgültige Steuerlast erst feststehe, wenn die Gemeinden über die Hebesätze entschieden hätten, sei kein neuer Aspekt, sondern bereits im gegenwärtigen Recht der Fall. Dies begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. 30

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liege nicht vor, da die Typisierungen im Ertragswertverfahren nach der gebotenen Gesamtabwägung gleichheitskonform ausgestaltet seien. Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt sei der Grundsatz der Lastengleichheit. Um diesem Grundsatz zu entsprechen, müsse das Bewertungssystem „grundsätzlich“ bzw. „in der Gesamtsicht“ in der Lage sein, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden. Bei der Ausgestaltung 31

von Bewertungsmethoden könne der Gesetzgeber Praktikabilitätsabwägungen Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen in Kauf nehmen (BVerfG Urteil vom 10.04.2018 1 BvL 11/14, Entscheidungen des BVerfG – BVerfGE – 148, 147 Rn. 98, 131, 168). Dies gelte in besonderem Maße bei der steuerlichen Abwicklung von Massenverfahren wie der Grundsteuerbewertung. Der pauschalierte Ansatz von in Baujahresklassen eingeteilten pauschalierten Nettokaltmieten nach der Anl. 39 zum BewG entspreche dabei den vom BVerfG zugelassenen Typisierungen (Sächsisches Finanzgericht Urteil vom 24.10.2023 2 K 574/23 Rn. 69 ff., Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2024, 233). Für das Ausblenden der tatsächlich vereinbarten Miete spreche, dass dadurch selbstgenutzte und vermietete Wohngrundstücke in gleicher Weise besteuert würden.

Die Vorteile des gewählten Bewertungssystems stünden auch nicht außer Verhältnis zu der damit gegebenenfalls verbundenen Ungleichheit. Die mit einer etwaigen Ungleichbehandlung verfolgten Ziele (Vollzugsvereinfachung, Automationsfähigkeit) wären daher im Lichte des jeweiligen Belastungsgrundes zur Qualität und Intensität der Ungleichbehandlung in Beziehung zu setzen. Entlastend sei zudem zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber ein Konzept vorgelegt habe, dass zwar nicht unmittelbar auf die Ermittlung eines Verkehrswerts gerichtet sei, aber konzeptionell, d. h. gleichmäßig und nach einer nachvollziehbaren Logik, einer groben Verkehrswertorientierung folge. 32

Zusätzlich sei der Zweck in den Blick zu nehmen, einen möglichst automatisierten Grundsteuervollzug zu gewährleisten. Dieses Vollzugsanliegen sei sehr hoch zu gewichten. Dies ergebe sich auch aus den Erfahrungen zur Hauptfeststellung zur Einheitsbewertung auf den 01.01.1964. Danach müsse das gesetzliche Regelwerk so ausgestaltet sein, dass es nicht zu strukturellen Vollzugsdefiziten kommen könne. 33

Bei der gebotenen Abwägung zwischen den Interessen des Einzelfalls und dem Interesse an pauschalierenden und typisierenden Regelungen sei zu berücksichtigen, dass Typisierungen nicht allein der Verwaltungsvereinfachung dienen, sondern zugleich die Verfahrenslasten auf Seiten des Steuerpflichtigen reduzieren. Der Gesetzgeber habe danach aufgrund des hoch zu gewichtenden Interesses an einem möglichst vollautomatisierten Besteuerungsverfahren in Relation zu einer realistischen Abbildung der Grundstückswerte seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten. Vor diesem Hintergrund lasse sich auch rechtfertigen, dass für das Wohnungseigentum mit 58 m² Wohnfläche im Streitfall ein um 17.600 € höherer Grundsteuerwert festgestellt worden sei, als für das im selben Gebäude gelegene Wohnungseigentum der Klägerin mit 60 m² Wohnfläche. 34

Das Gericht hat durch Verfügung vom 21.11.2024 auf die Möglichkeit hingewiesen, einen niedrigeren gemeinen Wert für die bewerteten Eigentumswohnungen nachzuweisen. Hintergrund ist die während des Verfahrens ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH –, durch die dieser klargestellt hat, dass der Steuerpflichtige aus verfassungsrechtlichen Gründen die Möglichkeit haben muss, einen entsprechenden Nachweis zu führen. Das Land Nordrhein-Westfalen hat dies durch § 2 des Gesetzes über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer in Nordrhein-Westfalen mit Geltung ab dem 10.08.2024 (Gesetz- und Verordnungsblatt NRW 2024, 490) und der Bundesgesetzgeber durch Anfügung von § 220 Abs. 2 BewG durch das Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (Bundesgesetzblatt I 2024, 387) umgesetzt. Danach gelten für die Anforderungen an einen solchen Nachweis letztlich die Regelungen in § 198 BewG entsprechend. Die Klägerin hat hierauf erklärt, solche Nachweise nicht vorlegen zu wollen. 35

Für weitere Einzelheiten Sach- und Streitstand nimmt der Senat auf die Gerichtsakten und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug.	36
Entscheidungsgründe	37
A) Der Senat entscheidet durch Gerichtsbescheid gemäß § 90a der Finanzgerichtsordnung – FGO –, da ausschließlich über Rechtsfragen zu entscheiden ist und es einer weiteren Aufklärung des Sachverhalts in einer mündlichen Verhandlung nicht bedarf.	38
B) Die Klage ist unbegründet.	39
Die Bescheide auf den 01.01.2022 über die Feststellung der Grundsteuerwerte für die beiden wirtschaftlichen Einheiten der Wohnung im Erdgeschoss rechts und der Wohnung im ersten Obergeschoss rechts in der F.-straße beide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 30.11.2023 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 S. 1 FGO.	40
I. Die angefochtenen Bescheide über die Feststellung der Grundsteuerwerte auf den 01.01.2022 entsprechen den eingereichten Steuererklärungen und den Bewertungsvorschriften der §§ 218 ff. BewG.	41
Steuergegenstand der Grundsteuer ist gemäß § 2 Halbsatz 1 des Grundsteuergesetzes – GrStG – der inländische Grundbesitz; zu unterscheiden ist hierbei gemäß § 218 Abs. 1 S. 1 BewG das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (§ 232 BewG) und das Grundvermögen (§ 243 BewG). Zum inländischen Grundbesitz in Form von Grundvermögen gehören gemäß § 2 Nr. 2 GrStG neue Fassung (insbesondere) die Grundstücke im Sinne der §§ 243 und 244 BewG. Gemäß § 243 Abs. 1 Nr. 3 Alt. 1 BewG gehört zum Grundvermögen auch das Wohnungseigentum. Für das Grundvermögen wird gemäß § 219 Abs. 1 BewG ein Grundsteuerwert gesondert festgestellt (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO). Dieser Grundsteuerwert wird gemäß § 220 Abs. 1 S. 1 BewG nach den Vorschriften des siebenten Abschnitts des BewG zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt im Sinne von § 221 BewG ermittelt. Bebaute Grundstücke werden danach anhand der Regelungen in den §§ 248 ff. BewG bewertet. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke ist nach § 249 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 5 BewG das Wohnungseigentum als eigene Grundstücksart zu unterscheiden. Diese Unterscheidung ist insofern bedeutsam, als dass § 250 Abs. 2 Nr. 4 BewG für die Bewertung von Wohnungseigentum die Anwendung des Ertragswertverfahrens nach den §§ 252-257 BewG anordnet.	42
Im Ertragswertverfahren ermittelt sich der Grundsteuerwert gemäß § 252 S. 1 BewG aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags nach § 253 BewG (Barwert des Reinertrags) und des abgezinnten Bodenwerts nach § 257 BewG.	43
Zur Ermittlung des kapitalisierten Reinertrags ist vom Reinertrag des Grundstücks auszugehen, § 253 Abs. 1 S. 1 BewG. Dieser ergibt sich gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 BewG aus dem Rohertrag des Grundstücks (§ 254 BewG) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 255 BewG). Der Reinertrag des Grundstücks ist nach den Vorgaben von § 253 Abs. 2 BewG mit den sich aus der Anl. 37 zum BewG ergebenden Vervielfältiger zu kapitalisieren. Der jährliche Rohertrag des Grundstücks ergibt sich aus den in Anl. 39 nach (Bundes-)Land, Gebäudeart, Wohnfläche und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit der Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge. Die abzuziehenden Bewirtschaftungskosten ergeben sich aus § 255 BewG i.V.m. Anl. 40 zum BewG; die für die Kapitalisierung maßgebenden	44

Liegenschaftszinssätze aus § 256 BewG. § 257 BewG enthält die Vorschriften zur Ermittlung des abgezinnten Bodenwerts. Dabei ist von dem nach § 247 BewG ermittelten Bodenwert auszugehen.

Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die angefochtenen Bescheide diesen im BewG enthaltenen Vorgaben entsprechen. Der Beklagte hat die angesetzten Nettokaltmieten zutreffend i.H.v. 8,13 € bzw. 6,29 € der Anl. 39 zum BewG entnommen und entsprechend § 247 Abs. 1 S. 1 BewG den vom Gutachterausschuss ermittelten Bodenrichtwert i.H.v. 3.300 € pro Quadratmeter herangezogen. Die übrigen Parameter und die rechnerische Verarbeitung sind zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. 45

II. Der Senat sieht keine Veranlassung, das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG einzuholen. 46

Wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält und es sich dabei um die Verletzung des Grundgesetzes handelt, ist gemäß Art. 100 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 GG ein Verfahren auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen. Erforderlich ist in diesem Zusammenhang, dass das vorliegende Gericht von der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes überzeugt ist. Bloße – durch verfassungskonforme Auslegung behebbare oder anderweitig nicht durchgreifende – Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes genügen hierfür nicht (BVerfG Beschluss vom 19.12.1984 2 BvL 20/84, BVerfGE 68, 352). 47

Eine Vorlage an das BVerfG kommt danach nicht in Betracht. 48

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes liegt vor (1.). Aufgrund der von der Klägerin angegriffenen Bewertungsvorschriften mögliche Ungleichbehandlungen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG sind nach Auffassung des Senats gerechtfertigt oder führen jedenfalls nicht zur Überzeugung des Senats von der Verfassungswidrigkeit der angegriffenen Vorschriften (2.). Ungerechtfertigte Eingriffe in die Freiheitsrechte der Klägerin aus den Artikeln 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG vermag der Senat nicht zu erkennen (3.). 49

1. Dem Bundesgesetzgeber stand die Gesetzgebungskompetenz für den Erlass der im Streitfall angewandten Bewertungsvorschriften zu. 50

Gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG in der Fassung vom 15.11.2019 hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Dies hängt nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht von den zusätzlichen Voraussetzungen in Art. 72 Abs. 2 GG ab, die für andere konkurrierende Gesetzgebungskompetenzen des Bundes bestehen. Hiervon geht auch die Gesetzesbegründung aus (Bundestagsdrucksache 19/11084 S. 6). Die Gesetzgebungskompetenz für eine Steuer umfasst auch die Kompetenz für die Regelung ihrer Bemessungsgrundlage und dazu erforderlicher Bewertungsregeln (BVerfG Urteil vom 10.04.2018 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147). Es ist unschädlich, dass der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung auch darlegt, weshalb die Regelungen zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Sinne von Art. 72 Abs. 2 GG bzw. aufgrund seiner Fortschreibungskompetenz aus Art. 125a GG zum Rechtszustand vor Änderung von Art. 105 Abs. 2 GG in seinen Zuständigkeitsbereich gefallen wären. Entscheidend ist allein, dass sich aus dem Grundgesetz eine einschränkungslose Zuständigkeit des Bundes im Zeitpunkt der Verabschiedung des Gesetzes ergibt (Bundesfinanzhof – BFH – Beschluss vom 27.05.2024 II B 78/23, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2024, 543; Finanzgericht Köln Urteil vom 19.09.2024, 4 K 2189/23, EFG 2024, 1885; Finanzgericht Berlin-Brandenburg 3 K 3170/22, zitiert nach juris). 51

2. Der Senat sieht im Streitfall keine ungerechtfertigten Ungleichbehandlungen, die dem BVerfG vorzulegen wären. 52

a) Gemäß Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Dieser Gleichheitssatz verbietet es, wesentlich Gleiches ungleich oder auch wesentlich Ungleiches gleich zu behandeln. Das daraus folgende Gebot gilt auch für ungleiche Belastungen oder ungleiche Begünstigungen. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jedwede Differenzierung. Letztere bedürfen jedoch stets einer sachlichen Rechtfertigung, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen ist. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 94; BVerfG Beschluss vom 08.07.2021 1 BvR 2237/14, BVerfGE 158, 282 Rn. 110). 53

Hinsichtlich dieser verfassungsrechtlichen Anforderungen an den eine Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich nach der Rechtsprechung des BVerfG aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsrechten ergeben. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den einzelnen verfügbar sind oder je mehr sie sich jenen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 95; BVerfG Beschluss vom 08.07.2021 1 BvR 2237/14, BVerfGE 158, 282 Rn. 111). 54

Der gleichheitsrechtliche 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 weitreichenden 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 ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). 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 (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 96 mit weiteren Nachweisen). Der Gleichheitssatz verlangt in diesem Zusammenhang stets 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 dies beurteilen zu können, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 97). 55

Von diesen Vorgaben ausgehend 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 zu erfassen. Bei 56

der Wahl von geeigneten Maßstäben darf sich der Gesetzgeber auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, die je nach Zahl der zu erfassenden Bewertungsvorgänge an Bedeutung gewinnen und so auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können. Dies gilt in besonderem Maße bei steuerlichen Massenverfahren. Dabei sind aber die verfassungsrechtlichen Grenzen einer möglichen Typisierung und Pauschalierung zu wahren. Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätsabwägungen Vorrang 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. Allerdings muss ein danach ausgestaltetes Bewertungssystem in der Gesamtsicht eine relations- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 98, 131). Das steuerliche Gleichbehandlungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG verlangt im Grundsatz auch bei geringen Steuerbelastungen Beachtung. Eine substantielle weitgreifende Ungleichbehandlung im Kernbereich einer Steuererhebung – wie das BVerfG aufgrund der systemindizierten und nicht mehr behebbaren Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung für die Grundsteuer festgestellt hatte – sind mit Geringfügigkeitserwägungen nicht zu rechtfertigen. Das Verfassungsgericht hat jedoch auch eingeräumt, dass bei einer absolut geringen Steuerbelastung Brüche und Ungleichbehandlungen in den Randbereichen bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage mit entsprechenden Konsequenzen für die Bemessung der Steuer eher rechtfertigungsfähig und hinnehmbar sind als bei Steuern mit höherer Belastungswirkung (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 141).

Anhand dieser Kriterien hat das BVerfG die Regelungen zur bisherigen Einheitsbewertung für verfassungswidrig erklärt. Zur Begründung hat es beanstandet, dass die an sich alle sechs Jahre vorgesehene Hauptfeststellung für die Einheitsbewertung ausgesetzt worden ist und deshalb noch immer die Wertverhältnisse auf den 01.01.1964 maßgeblich waren. Daraus entstand nach Auffassung des BVerfG ein Bewertungsinstrumentarium, das ganz generell keine in ihrer Relation zueinander realitätsnahe Bewertung des Grundvermögens mehr erlaubte und das selbst bei Vermeidung eines noch so intensiven Verwaltungsaufwands nicht zu rechtfertigen war (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 133,163). Zur Schaffung eines verfassungskonformen Zustandes hat das BVerfG darauf hingewiesen, dass dem Gesetzgeber vielfältige Möglichkeiten hierfür zur Verfügung stehen, die auch die Reparatur der beanstandeten Regelungen zur Einheitsbewertung – dann offenbar unter Vornahme regelmäßiger Hauptfeststellungen – umfassen (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 166).

b) Gemessen an diesen Vorgaben des BVerfG ist der Senat nicht von der Verfassungswidrigkeit der angewandten Bewertungsvorschriften wegen eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt.

Die Auswahl des Steuergegenstandes in Form des inländischen Grundbesitzes gemäß § 2 GrStG ist nicht zu beanstanden. Dem Gesetzgeber steht in diesem Punkt ein weitreichender Spielraum zur Auswahl eines Steuergegenstandes offen, der durch die Grundsteuer nicht verletzt ist. Dementsprechend hat auch das Bundesverfassungsgericht stets betont, dass es sich bei der Grundsteuer dem Grunde und ihrer Struktur nach um eine verfassungskonforme Art der Besteuerung handelt (BVerfG Nichtannahmebeschluss vom 18.02.2009 1 BvR 1334/07, Kammerentscheidungen des BVerfG – BVerfGK – 15, 89; Krumm/Paeßens GrStG Grundlagen Rn. 92). Der Senat vermag die Einwände der Klägerin im Hinblick auf die

Auswahl des Steuergegenstandes wegen Überschneidungen zur Einkommen- oder Vermögensteuer vor diesem Hintergrund nicht zu teilen. Dies gilt im Hinblick auf die Vermögensteuer bereits deshalb, weil diese seit dem Jahr 1996 nicht mehr erhoben wird. Im Hinblick auf die Einkommensteuer ist der Klägerin entgegenzuhalten, dass diese im Wesentlichen die laufenden Einkünfte besteuert, während die Grundsteuer jedwedes Grundvermögen betrifft. Sofern das Grundvermögen gleichzeitig zur Erzielung von einkommensteuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird, ist dies aufgrund der weitreichenden Auswahlbefugnis des Gesetzgebers hinzunehmen. Gleiches gilt für mögliche einkommensteuerpflichtige Grundstücksveräußerungen (z.B. nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes). Überdies wird die Grundsteuer wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Vermieter getragen, sondern von diesem an den Mieter weiterbelastet. Auch der historische Verfassungsgesetzgeber ist davon ausgegangen, dass die Erhebung einer an dem Grundbesitz anknüpfenden Steuer im Einklang mit der Verfassung steht. Nur so ist erklärbar, dass der Gesetzgeber die Aufkommensverteilung für die Grundsteuer „klarstellend“ in Art. 106 Abs. 6 GG aufgenommen hat und auch entsprechende Regelungen zur Gesetzgebungskompetenz geschaffen hat (Krumm/Paeßens GrStG Grundlagen Rn. 92 mit weiteren Nachweisen).

Der Senat hat auch keine Bedenken gegen die Auswahl eines sachgerechten Belastungsgrundes für die Erhebung der Grundsteuer. Der Gesetzgeber hat bei der Reform des Grundsteuergesetzes und der damit verbundenen Einführung des Siebenten Abschnitts des BewG sowohl in § 2 GrStG als auch in der Gesetzesbegründung allein auf das Innehaben von Grundbesitz abgestellt. Das Innehaben von Grundbesitz deutet auf damit verbundene (abstrakte) Leistungskraft hin, ohne dass es auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die Ausdruck seiner subjektiven Leistungsfähigkeit sein können, ankommt. Belastungsgrund ist nach der gesetzgeberischen Vorstellung die durch den Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die sich im Sollertrag widerspiegelt und eine entsprechende objektive Leistungsfähigkeit vermittelt (BFH Beschluss vom 27.05.2024 II B 78/23, BStBl. II 2024, 543; BT-Drucksache 19/11085 S. 84) bzw. bei Eigennutzung des Grundbesitzes die Ersparnis entsprechender Aufwendungen, die bei Nutzung von fremdem Grundbesitz – etwa aufgrund eines Mietverhältnisses – typischerweise anfallen (BFH Urteil vom 19.07.2006 II R 81/05, BStBl. II 2006, 767). Das Prinzip der Leistungsfähigkeit ist letztlich das prägende Leitmotiv jedweder Besteuerung, dass die Rechtsprechung aus dem Gleichheitssatz von Art. 3 Abs. 1 GG ableitet. In diesem Zusammenhang drückt sich Leistungsfähigkeit nicht nur (subjektiv) durch das laufend erwirtschaftete Einkommen, sondern auch durch das Vermögen oder den Konsum aus (Hey in Tipke/Lang Steuerrecht Kap. 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht Rn. 3.56). Die Anknüpfung an Grundbesitz ist aufgrund des Belastungsgrundes in Form objektiver Leistungsfähigkeit unbedenklich, zumal dieser Belastungsgrund auch von der Rechtsprechung des BVerfG im Ergebnis akzeptiert wurde (BVerfG Nichtannahmebeschluss vom 18.02.2009 1 BvR 1334/07, BVerfGK 15, 89). Überdies lässt sich der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung nicht entnehmen, dass ein Steuergesetz den Belastungsgrund ausdrücklich benennen müsste; auch andere Steuergesetze beschränken sich darauf, den Steuertatbestand zu beschreiben (Finanzgericht Berlin-Brandenburg 3 K 3170/22, zitiert nach juris).

60

Der Senat hat weder wesentliche Bedenken gegen gleichheitsgerechte Umsetzung der Vorgaben des BVerfG für die Bemessung der Grundsteuer noch gegen ihre Anwendung im Streitfall.

61

62

Die Vorschriften über die Bewertung für Zwecke der Grundsteuer lassen entsprechend den verfassungsrechtlichen Vorgaben zunächst das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen. Um die für die Grundsteuer maßgebliche Sollertragskraft des Grundvermögens abzubilden, stellt das Gesetz auf eine Bewertung in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des BauGB ab (BT-Drucksache 19/11085 S. 85, 107; siehe auch § 9 BewG). Der Senat hat keine durchgreifenden Bedenken dagegen, dass das hierauf aufbauende Bewertungssystem die Wirtschaftsgüter entsprechend den Anforderungen des Verfassungsrechts in der Relation zueinander im Wesentlichen realitätsgerecht abbildet.

Dabei übersieht der Senat nicht, dass jedwede typisierende Bewertung von Grundvermögen Unschärfen und Ungenauigkeiten enthalten muss. 63

Der Senat teilt insofern die Auffassung der Klägerin nicht, dass die Heranziehung von Bodenrichtwerten gemäß (§§ 252 S. 1, 257 Abs. 1 S. 1 BewG i.V.m.) § 247 Abs. 1 S. 1 BewG zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung führe. Auch wenn die Bodenrichtwerte als durchschnittliche Lagewerte – wie von der Klägerin vorgetragen – mitunter ungenau sein könnten, sind derartige Wertabweichungen nach der Überzeugung des Senats regelmäßig deutlich geringfügiger, als die Klägerin dies einzuschätzen scheint. Derartig geringfügige Abweichungen des Bodenrichtwerts vom tatsächlichen Verkehrswert wären aber nach Auffassung des Senats jedenfalls verfassungsrechtlich gerechtfertigt. 64

Bodenrichtwerte sind gemäß § 196 Abs. 1 S. 1 des BauGB durchschnittliche Lagewerte für den Boden. Ihre Ermittlung erfolgt gemäß § 192 Abs. 1 BauGB durch selbstständige, unabhängige Gutachterausschüsse, durch Auswertung der Kaufpreissammlung (§ 193 Abs. 5, 195 BauGB). Die Übertragung der Ermittlung von Bodenrichtwerten auf eine außerhalb der Steuerverwaltung eingerichtete Stelle beruht darauf, dass den Gutachterausschüssen 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 zukommt (so für die Bedarfswertermittlung BFH Urteil vom 11.05.2005 II R 21/02, BStBl. II 2005, 686; BFH Urteil vom 26.04.2006 II R 58/04, BStBl. II 2006, 793; BFH Urteil vom 25.08.2010 II 42/09, BStBl. II 2011, 205). Auch die Zivilgerichte erkennen an, dass die Gutachterausschüsse mit Blick auf die Fachkompetenz ihrer Mitglieder bei der Wertermittlung von Bodenrichtwerten sach- und fachgerecht verfahren (Oberlandesgericht München Beschluss vom 11.07.2018 34 Wx 115/18 Kost, Der deutsche Rechtspfleger 2019, 57; Brandenburgisches Oberlandesgericht Beschluss vom 04.01.2022 5 W 142/21, zitiert nach juris). 65

Die Vorschriften zur Ermittlung der Bodenrichtwerte sind in der zum 01.01.2022 reformierten Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmowertV – enthalten. 66

Danach besteht eine Bodenrichtwertzone gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 ImmowertV aus einem räumlich zusammenhängenden Gebiet. Bodenrichtwerte sind so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen den Grundstücken, für die der Bodenrichtwert gelten soll, und dem Bodenrichtwertgrundstück grundsätzlich nicht mehr als 30 % betragen. Auch dadurch wird dem Auseinanderfallen von Bodenrichtwert und Verkehrswert eine Grenze eingezogen (FG Köln Urteil vom 19.09.2024 4 K 2189/23, EFG 2024, 1885). Wertunterschiede, die sich aus nicht mit dem Bodenrichtwertgrundstück übereinstimmenden Grundstücksmerkmalen einzelner Grundstücke ergeben, sind zudem bei der Abgrenzung nicht zu berücksichtigen, § 15 Abs. 1 S. 2 ImmowertV. § 15 Abs. 2 ImmowertV stellt klar, dass einzelne Grundstücke oder Grundstücksteile mit einer vom Bodenrichtwertgrundstück abweichenden Art der Nutzung oder Qualität, z.B. Grünflächen, Waldflächen, Wasserflächen, 67

Verkehrsflächen und Gemeinbedarfsflächen Bestandteil der Bodenrichtwertzone sein können, der dort angegebene Bodenrichtwert aber nicht für diese Grundstücke gilt. Durch diese Regelung beugt der Gesetzgeber einer Überbewertung von Flächen vor, die sich innerhalb einer Bodenrichtwertzone befinden, die dort vorherrschende Bodenqualität und dementsprechend die Wertigkeit der umliegenden Flächen aber nicht erreichen. Umgekehrt sorgt diese Regelung dafür, dass die Bodenrichtwertermittlung für die verbleibenden Flächen, auf die der Bodenrichtwertanwendung findet, nicht von solchen mit abweichender Bodenqualität „verfälscht“ wird.

Die Wertermittlung erfolgt vorrangig im Vergleichsverfahren, § 14 Abs. 1 S. 1 ImmowertV, 68 anhand der Kaufpreissammlung des Gutachterausschusses. Der Bodenrichtwertermittlung in Gebieten ohne oder mit geringem Grundstücksverkehr können Kaufpreise und Bodenrichtwerte aus vergleichbaren Gebieten oder aus vorangegangenen Jahren zugrunde gelegt werden, § 14 Abs. 2 S. 1 ImmowertV. Darüber hinaus können nach S. 2 der Vorschrift deduktive oder andere geeignete Verfahrensweisen angewendet werden.

Die Bodenrichtwerte hat der Gutachterausschuss flächendeckend zu ermitteln. Sollte dies im 69 Einzelfall zum Bewertungsstichtag noch nicht vollzogen sein, hält der Senat es für naheliegend, den Gutachterausschuss zunächst im Wege der Einzelanfrage um die Ermittlung eines Bodenrichtwerts zu bitten (für die Bedarfswertermittlung hält die Literatur eine solche Anfrage teilweise für verpflichtend, vgl. Halaczinsky in Rössler/Troll BewG § 179 BewG Rn. 12). Die Ermittlung des Bodenrichtwerts durch die Gutachterausschüsse ist nach den Erfahrungen des Senats zur Bedarfswertermittlung insgesamt äußerst selten streitig (ähnlich FG Köln Urteil vom 19.09.2024 4 K 2189/23, EFG 2024, 1885). Sollte dies wider Erwarten doch einmal der Fall sein, ist mit der Rechtsprechung des BFH davon auszugehen, dass dem Steuerpflichtigen aus verfassungsrechtlichen Gründen die Möglichkeit offensteht, den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes zu führen (BFH Beschluss vom 27.05.2024 II B 78/23, BStBl. II 2024, 543). Entsprechendes haben sowohl der Landes- als auch der Bundesgesetzgeber bereits geregelt (siehe sowohl Gesetz- und Verordnungsblatt NRW 2024, 490 als auch Bundesgesetzblatt I 2024, 387).

Sofern der Gutachterausschuss ausnahmsweise nicht in der Lage sein sollte, einen 70 Bodenrichtwert zu ermitteln, ist die Finanzverwaltung gehalten, einen eigenen Bodenwert im Sinne von § 247 Abs. 3 BewG zu schätzen, indem sie den Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen ableitet. Eine solche Schätzung ist gerichtlich vollständig überprüfbar.

Vor dem Hintergrund dieser engmaschigen Vorgaben zur Ermittlung von Bodenrichtwerten 71 sowie der Möglichkeit, sich gegen von der Finanzverwaltung im Wege der Schätzung selbst abgeleitete Bodenwerte zu wehren, vermag der Senat keinen nennenswerten Spielraum mehr zu erkennen, in dem eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung stattfinden könnte. Verbleibende Wertunterschiede zwischen einem anwendbaren Bodenrichtwert und dem tatsächlichen Quadratmeterpreis des Bodens sind nach Auffassung des Senats aufgrund der mit der Bewertung in einem Massenverfahren notwendigen Typisierung und der erforderlichen Beherrschbarkeit der Verwaltungsvorgänge gerechtfertigt. Die Kritik an der Arbeit der Gutachterausschüsse ist aus Sicht des Senats nicht nachvollziehbar. Auch in einzelnen Fällen fehlende Kaufvorgänge zur Ermittlung von Bodenrichtwerten vermögen daran nichts zu ändern. Solche Konstellationen mögen vorkommen – dem Senat sind sie bei der Bedarfsbewertung aus eigener Erfahrung nicht bekannt –, ändern aber nichts an der Notwendigkeit einer Bodenwertermittlung. Es erscheint mit Blick auf die Anforderungen des Grundgesetzes im Interesse des Steuerpflichtigen und für die Akzeptanz der Wertermittlung sogar vorzugswürdig, gerade in solch schwierigen Bewertungssituationen ein unabhängiges

Expertengremium „vorzuschalten“, anstatt hier von vornherein den Finanzbehörden eine Schätzungsbefugnis einzuräumen. Auch wenn gemäß § 192 Abs. 3 S. 2 BauGB ein Mitglied des Gutachterausschusses aus der Finanzverwaltung entsandt wird, hat der Senat deswegen keine Bedenken gegenüber der Unabhängigkeit Gutachterausschusses als Expertengremium (anderer Ansicht Finanzgericht Rheinland-Pfalz Beschluss vom 23.11.2023 4 V 1429/23, EFG 2024, 93). Es ist weder ersichtlich noch vorgetragen, dass ein Finanzbeamter innerhalb des Gutachterausschusses in der Lage wäre, gegen die übrigen dort anzutreffenden Interessengruppen einseitig profiskalische Interessen durchzusetzen.

Auch im Hinblick auf die angefochtenen Bescheide vermag der Senat im Hinblick auf den angesetzten Bodenrichtwert keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu erkennen. Einwendungen gegen den ermittelten Bodenrichtwert hat die Klägerin nicht geltend gemacht; sie hat insbesondere nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, Gutachten zum Nachweis niedrigerer Grundsteuerwerte vorzulegen. 72

Der Senat ist auch aufgrund der Verwendung von pauschalierten Nettokaltmieten im Ergebnis nicht von einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung überzeugt. 73

Die angesetzten Nettokaltmieten ergeben sich durch die Verweise in § 252 S. 1, § 253 Abs. 1 S. 2 BewG i.V.m. § 254 BewG aus den in Anl. 39 nach Land, Gebäude, Wohnfläche und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit der Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge. § 254 BewG beruht auf dem Grundsteuerreformgesetz vom 26.11.2019. Die Vorschrift selbst ist bisher unverändert, allerdings hat der Gesetzgeber mit dem Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2021 (Bundesgesetzblatt I 2021, 2931) die Anl. 39 aktualisiert und die vormals sechs Mietniveaustufen in sieben Mietniveaustufen weiter ausdifferenziert (Bundestagsdrucksache 19/28902, 24). Die ursprünglich vorgesehenen Nettokaltmieten basierten auf den Erhebungen des Mikrozensus 2014 und wurden durch die Gesetzesanpassung aufgrund neuer Erkenntnisse durch den Mikrozensus 2018 entsprechend angepasst. Im Gegenzug sah der Gesetzgeber sich veranlasst, die Steuermesszahl für bebaute Grundstücke im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 GrStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Nr. 1-4 BewG auf 0,31 Promille abzusenken, um weiterhin ein auf Bundesebene aufkommensneutrales Messbetragsvolumen herbeizuführen (Bundestagsdrucksache 19/28902, 1). 74

Die in der Anl. 39 zum BewG niedergelegten Nettokaltmieten in Euro pro Quadratmeter Wohnfläche differenzieren nach den Gebäudearten Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus und Mietwohngrundstück, nach Wohnflächen „unter 60 m²“, von „60 m² bis 100 m²“ und „100 m² und mehr“, nach dem Baujahr des Gebäudes und dem jeweiligen Bundesland. Dabei erscheint es auf den ersten Blick auffällig, dass kleinere und neuere Wohnungen eine höhere Nettomiete pro Quadratmeter aufweisen als größere und ältere Wohnungen. Diese Unterschiede verstärken sich dadurch, dass sich die Bewirtschaftungskosten in Anl. 40 zu § 255 BewG prozentual aus dem Rohertrag ergeben und sich mit abnehmender Restnutzungsdauer erhöhen (Krumm/Paeßens Grundsteuergesetz § 254 BewG Rn. 4). Auch auf der Grundlage der im Streitfall angefochtenen Bescheide mag es auf den ersten Blick widersprüchlich erscheinen, dass eine nur 2 m² kleinere Wohnung mit einem höheren Grundsteuerwert bewertet wurde, als die Wohneinheit mit 60 m², für die die Anl. 39 zum BewG eine geringere Nettokaltmiete pro Quadratmeter vorsieht. Der Klägerin ist zuzugeben, dass es nahegelegen hätte, dafür Sorge zu tragen, dass Wohneinheiten, die mit einer Nettokaltmiete ab 60 m² zu bewerten sind, zumindest eine etwas höheren Jahresrohertrag erzielen, als Wohnungen die knapp unter 60 m² Wohnfläche liegen. Dieser Umstand lässt – 75

da die gesetzliche Regelung flächendeckend dazu führen kann, dass Wohnungen mit knapp unter 60 m² höher bewertet werden, also solche in einer Größenordnung von 60 bis zu ca. 75 m² – auch Zweifel an einer verfassungskonformen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer als möglich erscheinen.

Dieser Umstand führt jedoch für den Senat nicht zu einer Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der angegriffenen Regelung. 76

Auch das BVerfG hat betont, dass für den Gesetzgeber bei der gleichheitsgerechten Gestaltung der Bemessungsgrundlage das Gebot der Folgerichtigkeit gilt (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 96). Es hat jedoch klargestellt, dass dieses Gebot nicht schrankenlos Anwendung finden kann. Gerade in Massenverfahren wie denen der Grundsteuerbewertung mit ca. 36 Millionen zu bewertenden Einheiten darf der Gesetzgeber auf Vereinfachungen und Typisierungen zurückgreifen, um die Verwaltungsverfahren überhaupt abwickeln zu können. Überdies erscheint der unterschiedliche Ansatz von Nettokaltmieten für Bewertung von Einheiten unter und ab 60 m² Wohnfläche nicht willkürlich gewählt. Vergegenwärtigt man sich, dass mit dem Mikrozensus 2018 ca. 370.000 Privathaushalte, von denen ca. 53,5 % zur Miete wohnten, befragt wurden und damit insgesamt fast 198.000 Verträge ausgewertet wurden (Krumm/Paeßens GrStG § 254 BewG Rn. 4), ist der Ansatz der Nettokaltmieten aus einer empirischen Datenerhebung abgeleitet. In den Fällen einer Überbewertung bleibt dem Steuerpflichtigen mit der Rechtsprechung und der hieran bereits angepassten Gesetzeslage die Möglichkeit, den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im Sinne des BewG zu führen. Auch wenn der Senat sich des Umstands bewusst ist, dass das BVerfG die im Regelfall nur geringe Belastung durch die Grundsteuer nicht als Rechtfertigung für eine systembedingt ungleiche Bewertung akzeptiert (BVerfG Beschluss vom 10.04.2018 1 BvL 11/14 u.a. BVerfGE 148, 147 Rn. 141), sei dennoch darauf hingewiesen, dass die unterschiedliche Bewertung der beiden Wohneinheiten im Streitfall zu einer äußerst überschaubaren Grundsteuermehrbelastung im Jahr führt. Diese errechnet sich ausgehend von der Differenz der beiden festgestellten Grundsteuerwerte i.H.v. 17.600 € (162.300 € ./144.700 €). Auf diese Differenz entfällt ein Grundsteuermessbetrag i.H.v. 5,46 € (17.600 € / 1000 × 0,31). Bei einem Hebesatz von 374 %, wie er für die Stadt T. gilt, ergibt sich aus der Bewertungsdifferenz eine Grundsteuerbelastung von 20,42 € pro Jahr. Sofern man hierin trotz der empirischen Auswertung, die den angesetzten Nettokaltmieten zugrunde liegt, einen Bruch in der Bewertungslogik annehmen wollte, erscheint dieser wegen der absolut gesehen geringfügigen Belastung aus Sicht Gerichts jedenfalls verfassungsrechtlich noch hinnehmbar, auch wenn eine Regelung, die dies vermeidet, ggf. wünschenswert sein mag. 77

Der Senat versteht die Vorgaben BVerfG vor diesem Hintergrund ohnehin nicht dahingehend, dass in jedem von 36 Millionen Einzelfällen der Grundsteuerwert zwischen zwei zu bewertenden Einheiten relationsgerecht übereinstimmen muss; dies erscheint auch nicht möglich. Entscheidend ist vielmehr, dass der Gesetzgeber insgesamt ein Konzept vorgelegt hat, welches über die Orientierung der Bewertung am Verkehrswert insgesamt plausibel erscheint, um die Werte der zu bewertenden Immobilien im Gesamtsystem relationsgerecht abzubilden. Sofern sich tatsächlich Einzelfälle herausstellen, die vom Gesamtsystem mit einem unrealistisch hohen Wert erfasst werden, bleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Gutachtens zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts. 78

Der Senat hält auch den Ansatz einer einheitlichen Mietniveaustufe für die Stadt T. für verfassungsrechtlich gerechtfertigt. 79

Die Mietniveaustufen ergeben sich aus der aufgrund der von § 263 Abs. 2 BewG ergangenen Verordnung zur Einstufung der Gemeinden in ein Mietniveau im Sinne des § 254 des BewG – MietNEinV –. Der einheitliche Zuschlag pro Gemeinde führt insoweit zu einer Ungleichbehandlung, als das für bessere und schlechtere Wohnlagen innerhalb der Gemeinde letztlich derselbe Mietzins angesetzt wird. Der Senat hält dies jedoch im Rahmen der vom BVerfG gegenüber dem Gesetzgeber zugestandenen Vereinfachungs- und Typisierungsbefugnis für vertretbar, da der Gesetzgeber auch beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen in Kauf nehmen darf, um die Festsetzung der Steuer handhabbar zu halten. Es kommt hinzu, dass sich aus Sicht des Senats auch keine andere Regelung zur Bemessung der Nettokaltmiete aufdrängt, die einerseits praktikabel ist und andererseits eine gleichheitsgerechte Bemessung sicherstellt. Es ist nicht angezeigt, auf tatsächlich gezahlte Mieten abzustellen, da die Überprüfung von deren Fremdüblichkeit sich im Einzelfall als zu streitanfällig erwiesen hat. Überdies liegen auch lokale Mietspiegel nicht immer flächendeckend vor und diese enthalten meist keine Daten über die Vermietung von Ein- und Zweifamilienhäusern. Ferner führt die weitere Ausdifferenzierung bei der Einteilung der Bodenrichtwertzonen dazu, dass lagebedingte Vorteile bei der Grundsteuerbewertung nicht vollständig unberücksichtigt bleiben (Krumm/Paeßens GrStG Grundlagen Rn. 104). Überdies weist der Senat darauf hin, dass sich der Ansatz einer ortseinheitlichen Miete für das T. Stadtgebiet ohnehin zugunsten der Klägerin auswirken dürfte. Die beiden Eigentumswohnungen befinden sich in bevorzugter Lage im Stadtteil M., für den auch der aktuelle Mietspiegel der Stadt T. einen Zuschlag von bis zu 5% vorsieht (so der von Haus und Grund sowie dem Mieterverein T. erstellte Mietspiegel für die Stadt T., gültig ab dem 01.04.2024 S. 2).

Die Liegenschaftszinssätze und die Restnutzungsdauer nach dem BewG führen nach Ansicht des Senats nicht zu verfassungswidrigen Ungleichbehandlungen bei der Grundsteuerbewertung. 81

§ 253 Abs. 2 S. 3 BewG definiert als Restnutzungsdauer grundsätzlich den Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus Anl. 38 zum BewG ergibt, und dem Alter des Gebäudes im Hauptfeststellungszeitpunkt. Sind nach Veränderung der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, ist nach § 253 Abs. 2 S. 4 BewG von einer entsprechend verlängerten Restnutzungsdauer auszugehen. Nach S. 5 beträgt die Restnutzungsdauer bei insgesamt noch nutzbaren Gebäuden mindestens 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer. 82

Es handelt sich um eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Typisierung. 83

Der Ansatz einer zumindest 30%igen Restnutzungsdauer ist auch aus der Bedarfsbewertung in § 185 Abs. 3 S. 6 BewG bekannt. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass ältere Gebäude üblicherweise zumindest auf einen gewissen Mindeststandard modernisiert werden, um ihre fortwährende Nutzbarkeit zu gewährleisten. Die Bestimmung einer abweichenden, tatsächlichen Restnutzungsdauer ist auch im Rahmen der Bedarfswertermittlung bei Vorlage von Gutachten im Sinne des § 198 des BewG nach den Erfahrungen des Senats bei der Bedarfsbewertung oftmals streitbefangen. Aus Sicht des Senats liegt es deshalb auf der Hand, dass eine Typisierung der Restnutzungsdauer für die Massenverfahren zur Bewertung für Zwecke der Grundsteuer im ersten Schritt geboten ist. 84

Gleiches gilt für die gesetzliche Festlegung der Liegenschaftszinssätze in § 256 BewG. Auch die Festlegung des zutreffenden Liegenschaftszinssatzes ist bei Anwendung der Immobilienwertermittlungsverordnung im Rahmen von Gutachten zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts im Sinne von § 198 BewG oftmals umstritten, sodass es für ein 85

auf Automatisierung angelegtes Massenverfahren einer gesetzlichen Typisierung bedarf, wie sie § 256 BewG vorsieht. Überdies weist der Senat darauf hin, dass sich der Liegenschaftszinssatz im Ertragswertverfahren über die Kapitalisierung des Reinertrags gemäß § 253 Abs. 2 S. 1 BewG und die Ermittlung des abgezinsten Bodenwerts gemäß § 257 Abs. 2 S. 1 BewG sich sowohl werterhöhend als auch wertmindernd auswirkt. Danach liegt nicht ohne weiteres auf der Hand, inwiefern sich der Ansatz eines abweichenden Liegenschaftszinses in einer gleichheitsrechtlich zu beanstandenden Form auf die Festlegung der Grundsteuerwerte in der Breite auswirken soll.

Sollte es im Einzelfall aufgrund einer tatsächlich abweichenden Restnutzungsdauer oder Liegenschaftszinses tatsächlich zu einer Überbewertung gekommen sein, verweist der Senat einmal mehr auf die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, einen geringeren Grundsteuerwert nachzuweisen. 86

Der Senat weist abschließend darauf hin, dass er es im Rahmen einer für ein auf Automation angelegtes Massenverfahren erforderlichen Typisierung auch für verfassungsrechtlich vertretbar hält, nicht sämtliche individuellen Umstände der rund ca. 36 Millionen zu bewertenden Einheiten zu berücksichtigen. Der Senat teilt zudem die Auffassung der Klägerin nicht, dass Belange der Wohnraumförderung und des Denkmalschutzes für Zwecke der Grundsteuer vollständig außen vor blieben. Dies mag zwar auf Ebene der Bewertung zutreffen, aber § 15 Abs. 4 und Abs. 5 GrStG berücksichtigen diese Umstände zumindest durch entsprechende Abschläge auf den Grundsteuermessbetrag. 87

Es lässt sich nach alledem insgesamt nicht feststellen, dass es zu Überbewertungen der beiden wirtschaftlichen Einheiten gekommen wäre, die aus Sicht des Senats durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken auslösen könnten. Der Senat verweist hierzu auf die überschlägigen Berechnungen mit dem sogenannten Immobilienpreiskalkulator, wonach sich für die beiden Wohnungen bei Ansatz des Baujahres 1955 sogar bei vollständig fehlender Modernisierung Verkehrswerte zwischen 240.000 € und 250.000 € ergäben. 88

3. Aus diesem Grund vermag das Gericht auch keine ungerechtfertigten Eingriffe in andere Freiheitsrechte zu erkennen. Weshalb die Klägerin einen Eingriff in die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 S. 1 GG rügt, erschließt sich dem Senat nicht. Ein solcher in die Art. 14 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG mag vorliegen, Gründe für eine Unverhältnismäßigkeit sind jedoch weder vorgetragen noch erkennbar. Die Erfüllung von abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten insbesondere in Form von Steuererklärungen ist zumutbar. Eine erdrosselnde Wirkung – die bei einer Substanzbesteuerung wie sie die Grundsteuer darstellt zumindest denkbar ist – ist von der Klägerin weder dargelegt, noch ansonsten erkennbar. 89

C) Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 90

Der Senat lässt die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 91