

Titel:

**Bayerische Grundsteuer B für Grundstücke des Grundvermögens ist verfassungsgemäß
Klageerhebung durch Steuerberater in eigener Sache**

Normenketten:

BayGrStG Art. 3

BayGrStG Art. 8

GG Art. 3 Abs. 1

GG Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7

StBerG § 86e

FGO § 52d S. 1

FGO § 52d S. 2

FGO § 64 Abs. 1

FGO § 47 Abs. 1 S. 1

FGO § 56 Abs. 1

FGO § 56 Abs. 2

Leitsätze:

1. Die Vorschriften des BayGrStG zu den Äquivalenzbeträgen der Grundsteuer B für Grundstücke des Grundvermögens sind formell und materiell verfassungsgemäß. Sie verstoßen insbesondere nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz. (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Ausgestaltung der Grundsteuer B als wertunabhängiges Flächenmodell ist vom Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt und mit dem Grundsatz der Lastenfreiheit vereinbar. (redaktioneller Leitsatz)
3. Auch für ausschließlich in eigener Sache tätige Steuerberater besteht eine Nutzungspflicht des seit dem 1.1.2023 für Steuerberater eingerichteten besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs. (redaktioneller Leitsatz)
4. Die Versäumung der Klagefrist ist nicht verschuldet, wenn ein Steuerberater eine Klage in eigener Sache zu einem Zeitpunkt, in dem höchstrichterlich noch nicht sicher entschieden war, ob ein in eigener Sache klagender Steuerberater die Klage zwingend in der Form des § 52d FGO erheben muss, nur in Papierform eingereicht hat. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Bayerische Grundsteuer, Verfassungsmäßigkeit Klageerhebung, Steuerberater in eigener Sache, bayerisches Grundsteuergesetz, Wiedereinsetzung

Fundstellen:

ErbStB 2025, 370

EFG 2025, 1772

LSK 2025, 21292

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von Bescheiden über die Grundsteueräquivalenzbeträge und über den Grundsteuermessbetrag nach dem Bayerischen Grundsteuergesetzes (BayGrStG) vom 10.12.2021 (GVBl. S. 638, BayRS 611-7-2-F) sowie die Feststellung des Äquivalenzbetrages für den Grund und Boden anhand der Grundfläche des Sondereigentums.

2

Das am 1.1.2022 in Kraft getretene BayGrStG regelt in seinem Teil 1 Grundstücke/Grundsteuer B in Art. 1 Abs. 1 als Steuergegenstand der Grundsteuer B die Grundstücke als wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens. Das BayGrStG stellt keine „Vollregelung“ dar. Bei den streitgegenständlichen Regelungen zur Grundsteuer B handelt es sich vielmehr um eine Abweichung von den bundesrechtlichen Regelungen des Grundsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes (Bayerischer Landtag, LT-Drs. 18/15755, S. 10; Krumm/Paeßens, in: Krumm/Paeßens, GrStG, 1. Auflage 2022, Grundlagen Rn. 85). Das BayGrStG sieht ein dreistufiges Verfahren vor:

- Die Äquivalenzbeträge werden nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 BayGrStG auf den 1.1.2022 allgemein festgestellt (Hauptfeststellung). Der Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens ergibt sich nach Art. 1 Abs. 3 BayGrStG durch eine Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit der Äquivalenzzahl von 0,04 EUR je m², die Äquivalenzbeträge von Wohn- und Nutzflächen der Gebäude durch eine Multiplikation der maßgeblichen Gebäudeflächen mit der Äquivalenzzahl von 0,50 EUR je m². Eine Berücksichtigung des wirtschaftlichen Werts des Grundstücks oder der Lage findet nicht statt.

- Die Grundsteuermessbeträge werden nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 BayGrStG auf den 1.1.2025 allgemein festgesetzt (Hauptveranlagung). Der Grundsteuermessbetrag des Grundstücks ist nach Art. 1 Abs. 2 BayGrStG die Summe aus dem Produkt aus dem Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens und der Grundsteuermesszahl nach Art. 4 BayGrStG sowie dem Produkt aus den Äquivalenzbeträgen von Wohn- und Nutzflächen nach Abs. 3 Satz 2 BayGrStG und der jeweiligen Grundsteuermesszahl. Die Grundsteuermesszahl beträgt im Regelfall nach Art. 4 Abs. 1 BayGrStG 100 % und wird für Wohnflächen auf 70 % ermäßigt.

- Die durch die jeweilige Gemeinde ab dem Jahr 2025 festzusetzende Grundsteuer ergibt sich durch eine Multiplikation des Grundsteuermessbetrags des Grundstücks mit dem von der Gemeinde festgelegten jeweiligen Hebesatz.

3

Der Kläger zu 1., bei dem es sich um einen zugelassenen Steuerberater handelt, und seine Ehefrau, die Klägerin zu 2. (keine Rechtsanwältin oder vertretungsberechtigte Person im Sinne des § 62 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO-) sind zu jeweils 1/2 Eigentümer der nachfolgenden Miteigentumsanteile an den im Grundbuch des Amtsgerichts A-Stadt von ..., Blatt ..., eingetragenen Flurstücken (im Folgenden: das Reiheneckhaus Nr. 3):

- 102/1.000 Miteigentumsanteil an dem Grundstück Flurstück ... B-Straße ..., Gebäude- und Freifläche (996 m²) und ... B-Straße ..., Gebäude- und Freifläche (1.039 m²) verbunden mit dem Sondereigentum an allen Räumen (mit Freisitz) und Abstellraum) im Reiheneckhaus Nr. 3, im Aufteilungsplan mit Nr. 3.; für jeden Miteigentumsanteil ist ein Grundbuchblatt angelegt (Blatt ... bis Blatt ...); der hier eingetragene Miteigentumsanteil ist durch die zu den anderen Miteigentumsanteilen gehörenden Sondereigentumsrechte beschränkt; wegen Gegenstand und Inhalt des Sondereigentums und der Sondernutzungsrechte wird auf die Bewilligung vom 30.1.1998/URNr. .../Not. ... Bezug genommen.

- 5/1.000 Miteigentumsanteil an dem Grundstück Flurstück ... B-Straße. ... Gebäude- und Freifläche (776 m²) und ... B-Straße. ... Gebäude- und Freifläche (913 m²) verbunden mit dem Sondereigentum an dem Tiefgaragenstellplatz im Aufteilungsplan mit Nr. 20 bezeichnet.

4

Die Flurstücke ... und ... sind in zwei Reihen mit insgesamt zehn Reihenhäusern bebaut. Die Wohnfläche des Reiheneckhauses Nr. 3 der Kläger in der B-Straße ..., an dessen Adresse sich auch der Sitz der Steuerberaterkanzlei des Klägers zu 1. befindet, beträgt laut Grundsteuererklärung der Kläger 118 m². Der Tiefgaragenstellplatz hat eine Nutzfläche von 14 m² und steht in räumlichem Zusammenhang zu dem Reiheneckhaus.

5

Anlage 1 „Gemeinschaftsordnung“ zur Teilungserklärung nach § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) vom 30.1.1998 (beurkundet durch den Notar ..., URNr. ...) enthält in § 1 Ziffer 2 die Regelung, wonach der Gebrauch des gemeinschaftlichen Eigentums gemäß § 15 WEG dergestalt geregelt wird, dass dem jeweiligen Eigentümer des nachstehend näher bezeichneten Reihenhauses das Sondernutzungsrecht (Befugnis auf ausschließliche Benutzung) an der Grundstücksteilfläche, die im als Bestandteil beigefügten Lageplan mit der nachstehend bestimmten Farbe eingezeichnet ist, sowie an der Grundstücksfläche, die in diesem Lageplan als mit den entsprechenden Baulichkeiten überbaut ausgewiesen ist, an den Baulichkeiten auf dieser Grundstücksfläche mit allen darin befindlichen Räumen [...], einschließlich des Daches, der Fassaden, der Außenwände, der Umfassungsmauern, der Fenster und Türen, der Glasscheiben und dergleichen. [...] In § 1 Ziffer 3 ist geregelt, dass die Reihenhäuser Nr. 1 bis 10 wirtschaftlich getrennte Einheiten bilden und zwar so, als ob sie Alleineigentum wären, so dass wirtschaftlich gesehen zwischen den Einheiten gemeinschaftliches Eigentum nicht vorhanden ist. Soweit gesetzlich irgend zulässig und tatsächlich ausscheidbar, sind daher Sondereigentumseinheiten bzw. Sondernutzungsrechte im Verhältnis der wirtschaftlichen Einheiten untereinander so zu behandeln, als ob es sich um entsprechendes Alleineigentum handeln würde.

6

Am 11.7.2022 ging beim Beklagten (im Folgenden: das Finanzamt – FA) die Grundsteuererklärung der Kläger ein.

7

Das FA folgte im Ergebnis den Angaben der Kläger in der Grundsteuererklärung vom 8.7.2022 und erließ jeweils am 18.10.2022 folgende Bescheide:

- Mit Bescheid über die Grundsteueräquivalenzbeträge Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 wurde der Äquivalenzbetrag für die Wohnfläche in Höhe von 59,00 EUR und der Äquivalenzbetrag für den Grund und Boden in Höhe von 8,52 EUR festgestellt. Zudem wurden die Zurechnung zu den Klägern in Höhe von jeweils 1/2, die Wohnfläche von 118 m² sowie die auf die Kläger anhand des Miteigentumsanteils entfallende Fläche des Grund und Bodens von 213 m² festgestellt. Den Äquivalenzbetrag für die Wohnfläche von 59,00 EUR ermittelte das FA, indem es die Wohnfläche von 118 m² mit der Äquivalenzzahl von 0,50 EUR je m² (Art. 3 Abs. 2 BayGrStG) multiplizierte. Den Äquivalenzbetrag für den Grund und Boden von 8,52 EUR ermittelte das FA, indem es die anteilige Grundstücksfläche von 213 m² mit der Äquivalenzzahl von 0,04 EUR je m² (Art. 3 Abs. 1 Satz 1 BayGrStG) multiplizierte. Nutzflächen für den Tiefgaragenstellplatz wurden nicht festgestellt.

- Mit Bescheid über den Grundsteuermessbetrag Hauptveranlagung auf den 1.1.2025 wurde der Grundsteuermessbetrag für das Grundstück auf 49,82 EUR festgesetzt. Dabei ging das FA von einer Grundsteuermesszahl von jeweils 100 % für den Grund und Boden sowie von einer Grundsteuermesszahl von 70 % für die Wohnfläche aus. Damit ergab sich ein Grundsteuermessbetrag für die Wohnfläche und das Gebäude in Höhe von jeweils 41,30 EUR. Der Grundsteuermessbetrag für den Grund und Boden betrug 8,52 EUR.

8

Gegen diese Bescheide legten die Kläger mit Schreiben vom 9.11.2022 Einspruch ein.

9

Mit Schreiben vom 14.5.2024 teilte das FA C-Stadt den Klägern mit, dass es nach entsprechender Anordnung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 5.4.2024 im Namen des beklagten FA A-Stadt tätig und ihr Verwaltungshandeln diesem zuzurechnen sei.

10

Mit Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 wies das FA C-Stadt die Einsprüche als unbegründet zurück. Auf Seite 2 der Einspruchsentscheidung wird darauf hingewiesen, dass das FA C-Stadt nach entsprechender Anordnung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 9.7.2024 im Namen des beklagten FA A-Stadt tätig werde und das Verwaltungshandeln dem beklagten FA zuzurechnen sei.

11

Am 22.1.2025 ging bei Gericht eine von den beiden Klägern unterschriebene schriftliche Klage gegen die beiden Bescheide vom 18.10.2022 ein. Eine Angabe zur Berufsbezeichnung des Klägers zu 1. enthielt die Klageschrift nicht.

12

Ihre Klage begründen die Kläger wie folgt: Im Rahmen des Bescheids über die Grundsteueräquivalenzbeträge sei die Fläche für den Grund und Boden zu hoch angesetzt, da die Bemessung anhand der Miteigentumsanteile nicht sachgerecht sei. Obwohl die Flächen der gegenüberliegenden Reihenhäuser der B-Straße ... wesentlich größer seien, seien die Miteigentumsanteile in etwa gleich groß. So betrage bei jeweils gleichen Miteigentumsanteilen von 102/1.000 die Bodenfläche des Sondereigentums bzw. des Sondernutzungsrechts des Reiheneckhauses Nr. 3 der Kläger (B-Straße ...) nach dem Auszug aus dem Bayernatlas 162 m², wohingegen sich die Bodenfläche des gegenüberliegenden Grundstücks B-Straße ... auf 263 m² belaufe. Aus Sicht der Kläger könnten die Flächen des Grund und Bodens nur nach der Grundstücksfläche aus dem Bayernatlas bzw. nach dem Sondernutzungsrecht am Grundstück bestimmt werden. Die Steuerverwaltung könne die Fläche des Sondereigentums in zumutbarer Weise mittels Teilungsurkunde einsehen und Nachweise vom Steuerpflichtigen einholen. Die Feststellung der Fläche des Grund und Bodens nach dem Miteigentumsanteil im Grundbuch stehe auch im Widerspruch zur Grundaussage des BayGrStG, wonach die Größe ihres Grundstücks besteuert werde. Zudem seien die streitgegenständlichen Vorschriften des BayGrStG als Ganzes verfassungswidrig, da dieses allein auf die Flächengröße bei der Bewertung der Grundstücksfläche abstelle. Wertunterschiede würden dadurch nicht mehr realitätsgerecht abgebildet.

13

Die Kläger beantragen,

1. den Bescheid über die Grundsteueräquivalenzbeträge Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 für die wirtschaftliche Einheit in A-Stadt, B-Straße ..., vom 18.10.2022 (Aktenzeichen: ...) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 aufzuheben,
2. den Bescheid über den Grundsteuermessbetrag Hauptveranlagung auf den 1.1.2025 (Aktenzeichen: ...) vom 18.10.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 aufzuheben,
3. hilfsweise die Revision zuzulassen.

14

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

15

Das FA verweist auf die Einspruchsentscheidung. Jedes Wohnungseigentum gelte grundsätzlich als ein Grundstück im Sinne des § 243 Abs. 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG). Reihenhäuser im WEG seien grundbuchrechtlich Wohnungen gleichgestellt. Daher sei auch im Grundsteuerrecht zur Ermittlung des Grund- und Bodens auf die anteilige Fläche der im Grundbuch zugeordneten Miteigentumsanteile abzustellen. Es bestehe deshalb keine Veranlassung, bei der Grundsteuer Reihenhäuser in WEG den Reihenhäusern in Realteilung gleichzustellen. Befinde sich ein Flurstück im Miteigentum und sei es mehreren wirtschaftlichen Einheiten zuzuordnen, sei nach Nr. 3.2.6.1 des Bayerischen Anwendungserlass-Grundsteuer diese Flurstücksfläche anteilig zu berücksichtigen. Die streitentscheidenden Vorschriften des BayGrStG seien verfassungskonform.

16

Mit Schriftsatz vom 27.1.2025 übermittelte der Kläger zu 1. eine Prozessvollmacht vom gleichen Tag, mit der die Klägerin zu 2. diesen zur Prozessführung bevollmächtigte.

17

Mit Hinweis vom 10.6.2025 teilte der Berichterstatter den Klägern u.a. mit, dass nach seiner vorläufigen Auffassung ein in eigener Sache auftretender Steuerberater zur Übermittlung eines Rechtsmittels als elektronisches Dokument verpflichtet sei. Der per einfachem Brief an die Kläger bekanntgegebene Hinweis ging den Klägern zu einem nicht näher bekannten Tag zwischen 11.6.2025 und spätestens am 21.6.2025 (Rückkehr aus dem Urlaub) zu.

18

Mit über das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (im Folgenden: beSt) an das Gericht am 24.6.2025 übermitteltem Schreiben beantragte der Kläger zu 1. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 56 FGO und übersandte die Klageschrift vom 21.1.2025 erneut. Mit weiterem am 25.6.2025 bei

Gericht eingegangenen Schreiben begründete der Kläger seinen Wiedereinsetzungsantrag damit, dass strittig sei, ob ein Steuerberater in eigener Sache alleine aufgrund seines beruflichen Status zur (gem. § 52d FGO verpflichtenden) elektronischen Übermittlung der Klageschrift verpflichtet ist. Da der Kläger zu 1. im Zeitpunkt der Klageerhebung am 22.1.2025 noch nicht Prozessbevollmächtigter der Klägerin gewesen sei, sei er davon ausgegangen, dass die Klage im Umkehrschluss aus § 52d FGO nicht elektronisch erhoben werden musste.

19

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 FGO auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte des FA, die Gerichtsakte sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 13.8.2025 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

20

Die zulässige Klage hat keinen Erfolg. Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide vom 18.10.2022 über die Grundsteueräquivalenzbeträge Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 und über den Grundsteuermessbetrag Hauptveranlagung auf den 1.1.2025 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

21

1. Die Klage ist zulässig.

22

a) Das beklagte FA A-Stadt ist – zwischen den Beteiligten nicht strittig – richtiger Beklagter im Sinne des § 63 Abs. 3 FGO. Zwar hat im Streitfall das FA C-Stadt die Einspruchsentscheidung erlassen. Dieses handelte dabei – wie aus der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 hervorgeht – auf Anordnung des Bayerischen Landesamts für Steuern zur Unterstützung und im Auftrag des beklagten FA A-Stadt (§ 29a AO). Eine Änderung der Passivlegitimation ist damit nach § 63 Abs. 3 FGO nicht verbunden.

23

b) Auch ist die Klage (im Ergebnis) form- und fristgerecht erhoben worden (§ 47 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 52d Satz 2 i.V.m. Satz 1 FGO, § 64 FGO).

24

aa) Zwar wurde durch den Kläger zu 1. bis zum Ablauf der Klagefrist für diesen keine formwirksame Klage erhoben. Die am 22.1.2025 schriftlich eingegangene Klage entspricht nur hinsichtlich der (zum Zeitpunkt der Klageerhebung noch nicht durch den Kläger zu 1. als Prozessbevollmächtigten vertretenen) Klägerin zu 2. den Anforderungen an eine wirksame Klageerhebung nach § 64 Abs. 1 FGO. Der Kläger zu 1. hingegen war als Steuerberater zur elektronischen Übermittlung der Klage nach § 52d Satz 2 i.V.m. Satz 1 FGO verpflichtet.

25

bb) Nach Auffassung des Senats besteht gem. § 52d Satz 2, § 62 Abs. 2 FGO für Steuerberater eine Nutzungspflicht des seit dem 1.1.2023 für Steuerberater eingerichteten beSt (vgl. § 86e des Steuerberatungsgesetzes -StBerG-), auch wenn diese ausschließlich in eigener Sache tätig sind. Für eine Nutzungspflicht spricht der Umstand, dass mit § 52d FGO eine möglichst umfassende Pflicht zur elektronischen Kommunikation mit den Finanzgerichten statuiert wurde. Aus dem Wortlaut des § 52d FGO ergibt sich auch keine Beschränkung dahingehend, dass ein Steuerberater nur („rollenbezogen“) bei Auftreten als Prozessbevollmächtigter zur elektronischen Übermittlung verpflichtet ist. Die Vorschrift knüpft allein an den Status des Prozessbevollmächtigten an (BFH-Beschluss vom 23.8.2022 VIII S 3/22, BStBl II 2023, 83). Weder § 52d FGO noch die Gesetzesbegründung (Deutscher Bundestag, BT-Drs. 17/12634, S. 20) unterscheidet inhaltlich zwischen Rechtsanwälten und vertretungsberechtigten Personen.

26

cc) Im Streitfall war die Klage durch den Kläger zu 1. als Steuerberater in der Form des § 52d Satz 1 FGO (elektronisch) und durch die Klägerin zu 2. gemäß § 64 Abs. 1 FGO schriftlich zu erheben. Dass es sich im Streitfall um eine Klage von zwei notwendigen Streitgenossen handelt, kann daran nichts ändern. Es ist

verfahrensrechtlich nicht geboten, dass notwendige Streitgenossen ihre Klage in einem gemeinsamen Schriftsatz erheben. Hinweise, dass es sich um eine sog. Ersatzeinreichung nach § 52d Satz 3 FGO handeln könnte, bestehen nicht und wurden durch den Kläger weder vorgetragen noch glaubhaft gemacht. Der Verstoß gegen die Nutzungspflicht nach § 52d FGO führt dazu, dass die schriftlich am 22.1.2025 bei Gericht eingegangene Klage bezüglich des Klägers zu 1. prozessrechtlich als nicht erhoben gilt (vgl. BFH-Beschluss vom 23.8.2022 VIII S 3/22, BStBl II 2023, 83).

27

dd) Dem Kläger zu 1. ist jedoch auf seinen Antrag vom 24.6.2025 nach § 56 FGO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung sind nach Auffassung des erkennenden Senats im Streitfall erfüllt.

28

(1) Aufgrund der Unwirksamkeit der Klageerhebung am 22.1.2025 wurde die gesetzliche Klagefrist nach § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO versäumt. Im Streitfall hat der Verstoß gegen § 52d Satz 1 FGO zur Formunwirksamkeit der Klageerhebung geführt, so dass diese als nicht vorgenommen gilt (vgl. BFH-Beschluss vom 27.4.2022 XI B 8/22, BFH/NV 2022, 1057; BFH-Beschluss vom 23.8.2022 VIII S 3/22, BStBl II 2023, 83).

29

(2) Der Wiedereinsetzungsantrag wurde fristgemäß innerhalb von zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses gestellt (§ 56 Abs. 2 Satz 1 FGO). Das Hindernis entfiel im Zeitpunkt der Bekanntgabe des richterlichen Hinweises vom 10.6.2025, in dem auf die Pflicht von Steuerberatern zur Klageerhebung in der Form des § 52d FGO hingewiesen wurde. Mangels Zustellung des Hinweises an die Kläger gilt dieser nach § 53 Abs. 2 FGO, § 189 ZPO im Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs als bekanntgegeben. Der Hinweis ging den Klägern zu einem nicht näher bekannten Zeitpunkt im Zeitraum 11.6.2025 bis 21.6.2025 zu. Der Antrag auf Wiedereinsetzung vom 24.6.2025 sowie dessen Begründung vom 25.6.2025 gingen daher rechtzeitig bei Gericht ein.

30

(3) Die Klageerhebung wurde mit Schriftsatz vom 24.6.2025 in der Form des § 52d Satz 1 FGO nachgeholt (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO).

31

(4) Der Kläger zu 1. war nach Überzeugung des erkennenden Senats aus den nachfolgenden Erwägungen ohne Verschulden verhindert, die Klagefrist einzuhalten (§ 56 Abs. 1 FGO).

32

(4.1) Verschuldet ist die Fristversäumnis, wenn die gebotene und den Umständen nach zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen wurde. Jedes Verschulden -also auch einfache Fahrlässigkeit- schließt die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus (z.B. BFH-Beschluss vom 22.06.1994 II R 104/93, BFH/NV 1995, 134). Ein Verschulden im Sinne des § 56 FGO liegt -jedenfalls, wenn es sich um die Fristversäumnis eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts handelt- nur dann nicht vor, wenn dieser die äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt angewendet hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 10.12.2019 VIII R 19/17, BFH/NV 2020, 375, Rz 8, m.w.N.).

33

(4.2) Im Streitfall ist die Fristversäumnis nicht verschuldet. Dies ergibt sich nach Auffassung des erkennenden Senats daraus, dass im Zeitpunkt der Klageerhebung am 22.1.2025 durch die Rechtsprechung nicht gesichert geklärt war, ob ein in eigener Sache klagender Steuerberater die Klage zwingend in der Form des § 52d FGO erheben muss. Aus dem BFH-Beschluss vom 23.8.2022 VIII S 3/22, BStBl II 2023, 83 geht lediglich hervor, dass ein als Rechtsanwalt in eigener Sache und gleichzeitig als Prozessbevollmächtigter auftretender Rechtsanwalt zur Übermittlung eines Rechtsmittels als elektronisches Dokument verpflichtet ist, nicht jedoch, ob auch ein ausschließlich in eigener Sache tätiger Rechtsanwalt oder eine vertretungsberechtigte Person im Sinne des § 62 Abs. 2 FGO hierzu verpflichtet ist. Im Streitfall hat der Kläger ausschließlich in eigener Sache Klage erhoben, die Vollmacht zur Vertretung der Klägerin zu 2. war im Zeitpunkt der Klageerhebung noch nicht erteilt. Auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung ist hierzu nicht einheitlich (für eine Anwendung des § 52d FGO: FG Düsseldorf, Beschluss vom 9.1.2023 4 V 1553/22, EFG 2023, 272; dagegen: FG Hessen, Beschluss vom 18.10.2023 4 K 895/23, juris). Hinzu kommt

die Besonderheit, dass im Streitfall notwendige Streitgenossen im Sinne des § 59 FGO, § 62 ZPO die Klage erhoben haben.

34

2. Die Klage ist unbegründet.

35

Der angefochtene Bescheid über die Grundsteueräquivalenzbeträge Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 ist rechtmäßig. Nach Auffassung des Senats bestehen keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der streitentscheidenden Vorschriften des BayGrStG. Zu Recht hat das FA bei der Feststellung des Äquivalenzbetrages für den Grund und Boden auf den Miteigentumsanteil im Grundbuch abgestellt.

36

a) Der Bescheid über die Grundsteueräquivalenzbeträge Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 vom 18.10.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 ist rechtmäßig.

37

aa) Die im Streitfall entscheidungserheblichen Vorschriften des BayGrStG zu den Äquivalenzbeträgen der Grundsteuer B (Grundstücke des Grundvermögens) sind nach Überzeugung des Senats verfassungskonform. Die von den Klägern gerügten Verfassungsverstöße liegen nicht vor.

38

(1) Das BayGrStG ist formell verfassungsgemäß. Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Die Rechtsetzungsbefugnis des Freistaates Bayern ergibt sich aus der Länderöffnungsklausel des Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 sowie Art. 125b Abs. 3 GG. Bei der Grundsteuer handelt es sich auch um eine Steuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinn. Die Bayerische Grundsteuer begründet eine Gemeinlast, die ohne individuelle Gegenleistung und ohne konkreten Verwendungszweck allen Grundstückseigentümern auferlegt wird, bei denen der steuerliche Tatbestand zutrifft. Sie knüpft auch an Grundstücke an und wird als Objektsteuer ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Grundstückseigentümer erhoben (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2024 3 K 176/23, juris).

39

(2) Die im Streitfall entscheidungserheblichen Vorschriften des BayGrStG zu den Äquivalenzbeträgen sind nach Auffassung des Senats auch materiell mit dem GG vereinbar und verstoßen insbesondere nicht gegen den in Art. 3 Abs. 1 GG normierten Gleichbehandlungsgrundsatz.

40

(2.1) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen 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 indessen 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 (Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50; BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015 1 BvL 13/11, BStBl II 2015, 871; BVerfG-Urteil vom 10.4.2018 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303; BVerfG-Urteil vom 10.4.2018 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147).

41

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt 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 (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655; BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995 2 BvR 552/91, BStBl II 1995, 671; BVerfG-Beschluss vom 7.11.2006 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192-215; BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015 1 BvL 13/11, BStBl II 2015, 871; stRspr). Dies gilt besonders, wenn die Steuer

mit einem einheitlichen Steuersatz erhoben wird, da aus der Bemessung resultierende Ungleichheiten dann nicht mehr auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22.6.1995 2 BvL 7/91, BStBl II 1995, 655). 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 (BVerfG-Urteil vom 10.4.2018 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147).

42

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 4.2.2009 1 BvL 8/05, BStBl II 2009, 1035; BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015 1 BvL 13/11, BStBl II 2015, 871). Bei der Wahl des geeigneten Maßstabs 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, dabei aber deren verfassungsrechtliche Grenzen wahren müssen (vgl. dazu BVerfG-Urteil vom 5.11.2014 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350; BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015 1 BvL 13/11, BStBl II 2015, 871). Jedenfalls muss das so gewählte und ausgestaltete Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen (BVerfG-Urteil vom 10.4.2018 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147).

43

Der Steuergesetzgeber darf aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen, wenn die daraus erwachsenden Vorteile im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen, er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert und ein vernünftiger, einleuchtender Grund vorhanden ist (BVerfG-Beschluss vom 23.6.2015 1 BvL 13/11, BStBl II 2015, 871; BVerfG-Urteil vom 5.11.2014 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350-378, Rn. 66 m.w.N.).

44

(2.2) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall verstoßen die im Streitfall entscheidungserheblichen Vorschriften des BayGrStG zur Feststellung der Äquivalenzbeträge nicht gegen das GG, insbesondere nicht gegen den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die Ausgestaltung der Grundsteuer B als wertunabhängiges Flächenmodell ist vom Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt und mit dem Grundsatz der Lastenfreiheit vereinbar.

45

(I) Der dem Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts regelmäßig zustehende weite Entscheidungsspielraum beinhaltet auch eine weitreichende Änderung des Belastungsgrundes und der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. Das Grundgesetz selbst enthält keine Vorgabe zur Ausgestaltung der Grundsteuer durch die Länder. Aus Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG kann auch kein „abweichungsfester Kern“ abgeleitet werden, wonach die Grundsteuer in ihren Grundzügen nach dem bisherigen wertabhängigen Verfahren zu ermitteln wäre (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2024 3 K 176/23, juris; Schmidt, DStR 2020, 249, 250). Vielmehr sollte mit Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG eine „umfassende abweichende Regelungskompetenz“ eröffnet werden (Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/11084). Auch das Bundesverfassungsgericht hält eine völlige Neugestaltung der Bewertungsvorschriften für die Grundsteuer grundsätzlich für möglich (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.4.2018 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147).

46

(II) Das BayGrStG lässt sowohl den Belastungsgrund als auch das Bemessungsziel hinreichend deutlich erkennen. Der Senat sieht den Belastungsgrund in der Möglichkeit zur Nutzung der allgemeinen gemeindlichen Infrastruktur und Leistungen.

47

Der Belastungsgrund erklärt, warum auf einen Steuergegenstand zugegriffen wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen Auswirkungen gewählt wird (G. Kirchhof, DB 2023, 1116, 1117). Steuergegenstand der Grundsteuer B sind nach Art. 1 Abs. 1 Satz 1 BayGrStG die Grundstücke des Grundvermögens. Hierin sieht der Gesetzgeber auch die Leistungsfähigkeit

des Steuerpflichtigen. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird bei der Grundsteuer B auf die Grundstücke des Grundvermögens als Steuergegenstand zurückgegriffen, weil nach Auffassung des Gesetzgebers Verbesserungen der kommunalen Infrastruktur den Grundstückseigentümern zugutekommen (Bayerischer Landtag, LT-Drs. 18/15755, S. 11). Den Grundstückseigentümern ist nach der Gesetzesbegründung auch ein Aufwand für bestimmte lokale öffentliche Leistungen ihrer Gemeinde zuordenbar. Beispielhaft nennt die Gesetzesbegründung als derartige öffentliche Leistungen den Schutz des Privateigentums durch Brandschutz oder Räumungsdienste, Infrastrukturausgaben, Ausgaben für Kinderbetreuung und Spielplätze, für kulturelle Einrichtungen sowie Ausgaben zugunsten der Wirtschaftsförderung. Aus Sicht des Senats liegt der Belastungsgrund damit in der Möglichkeit zur Nutzung der allgemeinen gemeindlichen Infrastruktur und der Inanspruchnahme von kommunalen Leistungen (a.A.: vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2024 3 K 176/23, juris). Bei der Wahl der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer B und der Erhebungstechnik geht die Gesetzesbegründung des BayGrStG davon aus, dass die Verbesserungen der kommunalen Infrastruktur den Eigentümern von Grundstücken in umso höherem Maße zugutekommt je größer das zu besteuerte Grundstück ist. Der Gesetzgeber zieht damit den Äquivalenzgedanken heran und bemisst die Grundsteuer B in erster Linie anhand der Grundstücksgröße.

48

(III) Durch die Bemessung der Grundsteuer B anhand des wertunabhängigen Flächenmodells erfolgt eine folgerichtige und realitätsgerechte Abbildung des Belastungsgrundes in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander.

- Die Äquivalenzbeträge richten sich nach der Grundstücksgröße und der Gebäudeflächen sowie der maßgeblichen Äquivalenzzahl (Art. 1 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1 und 2 BayGrStG). Damit knüpfen die Äquivalenzbeträge an die Grundstücks- und Gebäudeflächen und nicht an den Grundstückswert als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer an.

- Die Begründung des Gesetzgebers, wonach den einzelnen Grundstückseigentümerinnen und Grundstückseigentümern in der Regel umso mehr Aufwand für bestimmte lokale öffentliche Leistungen ihrer Gemeinde zuordenbar ist, je größer das zu besteuerte Grundstück ist (Bayerischer Landtag, LT-Drs. 18/15755, S. 11), ist bei typisierender Betrachtungsweise realitätsgerecht. Größere Grundstücke werden typischerweise von einer größeren Personenzahl genutzt, was sich in einer intensiveren Nutzung der kommunalen Infrastruktur und der angebotenen Leistungen niederschlägt. Eine entsprechende Pauschalierung des Gesetzgebers ist bei einem Massenverfahren wie der Grundsteuer nicht zu beanstanden, da sie sich am typischen Regelfall orientiert. Soweit größere Grundstücke in manchen Fällen nur von einer geringen Personenzahl genutzt werden, steht dies der Zulässigkeit der Pauschalierung des Gesetzgebers nicht entgegen, da sich diese am typischen Regelfall orientiert. Eine exakte einzelfallbezogene Ermittlung der Möglichkeit zur Nutzung der kommunalen Infrastruktur und Leistungen scheidet im Massenverfahren aus.

- Eine Berücksichtigung der Grundstückswerte bei der Bemessung der Grundsteuer ist nicht zwingend geboten. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 10.4.2018 (1 BvL 11/14) auch keine Entscheidung für ein wertunabhängiges oder ein wertabhängiges Modell vorgegeben. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Wert eines Grundstücks und den Kosten für die Vorhaltung der kommunalen Infrastruktur und der gemeindlichen Leistungen nicht erkennbar. Zum einen beruhen Grundbesitzwerte maßgeblich auf den örtlichen Bodenrichtwerten, die aber von einer Vielzahl an Faktoren abhängen und mit Verbesserungen bei der gemeindlichen Infrastruktur und Leistungen nur bedingt ansteigen. So kann beispielsweise der starke Anstieg der Bodenrichtwerte vor und während der Corona-Pandemie nicht durch eine verbesserte kommunale Infrastruktur erklärt werden. Auch der teilweise in der Literatur (Krumm/Paeßens, in: Krumm/Paeßens, GrStG, 1. Auflage 2022, Grundlagen, Rn. 126, m.w.N.) gezogene Vergleich zwischen den gemeindlichen Aufwendungen in (hochpreisigen) Innenstadtlagen im Vergleich zu weniger frequentierten Randlagen überzeugt nicht. Auch Grundstückseigentümer in (preisgünstigeren) Randgebieten können die kommunale Infrastruktur in hochpreisigen Innenstadtlagen nutzen, etwa wenn sich dort ihr Arbeitsplatz befindet (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2024 3 K 176/23, juris). Soweit für bestimmte Städte und Gemeinden insgesamt über- oder unterdurchschnittliche Aufwendungen im Vergleich zu anderen Kommunen entstehen, kann dies durch eine entsprechende Anpassung der Hebesätze berücksichtigt werden. Die Belastung in Relation der Grundstücke zueinander bleibt dennoch realitätsgerecht. Bei der Entscheidung für das wertunabhängige Flächenmodell hat sich der Gesetzgeber auch in zulässiger Weise von Praktikabilitätsabwägungen leiten

lassen. Angesichts von rund 5,3 Mio. wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens in Bayern (Bayerischer Landtag, LT-Drs. 18/15755, S. 3) kommt den Praktikabilitätserwägungen ein nicht unbedeutendes Gewicht zu. So vermeidet das Flächenmodell eine aufwändige und streitanfällige Ermittlung nach den Wertermittlungsmethoden des Bewertungsgesetzes sowie regelmäßige Anpassungen an Wertänderungen der Bemessungsgrundlage und stellt sich damit als transparent, effizient und aufgrund der fehlenden Grundstückswertermittlung wenig streitanfällig dar.

49

Vor diesem Hintergrund ist eine Bemessung der Grundsteuer anhand der wertunabhängigen Grundstücks- und Gebäudeflächen folgerichtig und entspricht einer realitäts- und gleichheitsgerechten Bemessungsgrundlage.

50

(IV) Auch die Differenzierung bei den Äquivalenzzahlen nach Art. 3 BayGrStG nach der Fläche des Grund und Bodens (Äquivalenzzahl grundsätzlich 0,04 EUR je m²) und Gebäudeflächen (Äquivalenzzahl 0,50 EUR je m²) begegnet keinen (insbesondere verfassungsrechtlichen) Bedenken.

51

Die Äquivalenzzahlen bilden lediglich die Relation der Belastungsverteilung ab, sollen aber nicht die Wertverhältnisse bestimmen (Bayerischer Landtag, LT-Drs. 18/15755, S. 12). Die Begründung des Gesetzgebers, wonach kommunale Leistungen primär „gebäudebezogen“, also von den Bürgern und Unternehmen in Anspruch genommen werden, ist nachvollziehbar. Auch die Höhe der Äquivalenzzahlen erscheint in Relation zueinander nicht unverhältnismäßig. Eine erheblich höhere Äquivalenzzahl für bebaute Grundstücke ist realitätsgerecht, da von den Personen, die das Gebäude als Wohn- oder Nutzfläche nutzen, im Regelfall eine größere Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur und höhere Aufwendungen zu erwarten sind als von einem unbebauten Grundstück (Freund, jM 2022, 203, 206). Auch wenn in bestimmten Einzelfällen von einer geringeren Inanspruchnahme der Infrastruktur und Leistungen auszugehen ist, ist eine entsprechende Pauschalierung des Gesetzgebers nicht zu beanstanden, da sie sich am typischen Regelfall orientiert. Eine Überschreitung des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums ist daher nicht gegeben (ebenso: vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2024 3 K 176/23, juris).

52

(V) Im Rahmen der Verfassungsmäßigkeit sind zudem die Regelungen zum erweiterten Erlass nach Art. 8 BayGrStG zu berücksichtigen.

- Um im Einzelfall unverhältnismäßige Steuerfestsetzungen zu vermeiden, können die Gemeinden bei der Erhebung Ansprüche aus dem Grundsteuerschuldverhältnis gemäß Art. 8 Abs. 1 Satz 1 BayGrStG erlassen, soweit nach dem durch dieses Gesetz vorgeschriebenen Systemwechsel nach Lage des einzelnen Falles eine unangemessen hohe Steuerbelastung eintritt. Damit sollen unbillige Härten infolge des Systemwechsels erfasst werden (Bayerischer Landtag, LT-Drs, 18/16068, S. 2).

- Zudem bleiben nach Art. 8 Abs. 1 Satz 2 BayGrStG die §§ 163 und 227 der Abgabenordnung (AO) sowie §§ 32 bis 34 des Grundsteuergesetzes (GrStG) unberührt.

53

(VI) Dass das BayGrStG die individuelle Leistungsfähigkeit der einzelnen Grundstückseigentümer und deren persönliche Verhältnisse unberücksichtigt lässt, ergibt sich in zulässiger Weise aus der Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer (BVerfG-Beschluss vom 25.10.1977 1 BvR 15/75, BStBl II 1978, 125).

54

(VII) Eine Regelung zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts des Grundstücks ist beim wertunabhängigen Flächenmodell nicht geboten und wäre darüber hinaus nicht folgerichtig, da die maßgeblichen Größen zur Feststellung der Äquivalenzbeträge an die Grundstücksgröße bzw. die Wohn- und Nutzflächen anknüpfen. Die Berücksichtigung von objektspezifischen Grundstücksmerkmalen und wertbeeinflussenden Faktoren spielt bei der Grundsteuer B gerade keine Rolle und würde zudem im Widerspruch zum Belastungsgrund des BayGrStG und zum Äquivalenzprinzip stehen.

55

(VIII) In der Gesamtschau ist bei der Grundsteuer B nach dem BayGrStG entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts eine gleichheitsgerechte Abbildung des steuerlichen Belastungsgrundes gegeben.

56

bb) Der Bescheid über die Grundsteueräquivalenzbeträge Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 vom 18.10.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 ist auch in Anwendung der Vorschriften des BayGrStG auf den Einzelfall rechtmäßig.

57

(1) Zutreffend ist das FA im Streitfall davon ausgegangen, dass das Wohnungseigentum nach Art. 10 Abs. 1 Satz 1 BayGrStG, § 244 Abs. 1 BewG, § 1 Abs. 2 WEG die wirtschaftliche Einheit darstellt.

58

(2) Das FA hat zutreffend bei der Ermittlung der Äquivalenzbeträge für den Grund und Boden auf den Miteigentumsanteil an dem gesamten Grundstück anstatt auf die Fläche des Sondereigentums bzw. des Sondernutzungsrechts zurückgegriffen.

59

(2.1) Zwischen den Beteiligten ist nicht die Größe der gesamten Grundstücksfläche streitig, sondern deren Zuordnung zu den jeweiligen Wohnungseigentümern. Aus dem Wortlaut des § 1 Abs. 5 WEG ergibt sich, dass das Grundstück regelmäßig im Miteigentum sämtlicher Wohnungseigentümer steht (ebenso: Bundesgerichtshof (BGH), Urteil vom 5.7.2019 V ZR 149/18, NJW 2020, 42). Das Sondereigentum bezieht sich – ohne Unterscheidung danach, ob es sich um Reihenhäuser oder um Wohnungen in einem Mehrfamilienhaus handelt – nach § 3 Abs. 1 WEG regelmäßig auf eine bestimmte Wohnung oder Räume. Das Sondereigentum kann zwar nach § 3 Abs. 2 WEG auf einen außerhalb des Gebäudes liegenden Teil des Grundstücks erstreckt werden. Dies gilt jedoch nicht für die Grundstücksfläche, auf der sich das Gebäude befindet (Armbrüster, in: Bärmann, WEG, 15. Auflage 2023, § 3 Rn. 66; Krafka, in: Münchener Kommentar zum BGB, 9. Auflage 2023, § 3 WEG Rn. 50; Hügel/Elzer, in: Hügel/Elzer, WEG, 4. Auflage 2025, § 3 Rn. 66). Das Grundstück selbst verbleibt im gemeinschaftlichen Eigentum sämtlicher Wohnungseigentümer.

60

(2.2) Bei der in § 1 Ziffer 2 der Gemeinschaftsordnung vom 30.1.1998 enthaltenen Regelung handelt es sich um ein Sondernutzungsrecht im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 WEG. Sondernutzungsrechte sind dadurch gekennzeichnet, dass einem oder mehreren Wohnungseigentümern unter Ausschluss der übrigen das Recht zur Nutzung von Teilen des Gemeinschaftseigentums zugewiesen wird (BGH-Urteil vom 2.12.2011 V ZR 74/11, NJW 2012, 676). Die betroffene Grundstücksteilfläche verbleibt jedoch unverändert im Gemeinschaftseigentum der Wohnungseigentümer (Falkner, in: BeckOGK, § 10 WEG Rn. 382). Insbesondere ist der nutzungsberechtigte Wohnungseigentümer lediglich zur Nutzung in den Grenzen der Vereinbarung befugt, nicht aber wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben zu verfahren. Da das Sondernutzungsrecht schuldrechtlichen Charakter hat, wirkt es überdies einem Rechtsnachfolger gegenüber nur, wenn es im Grundbuch vermerkt ist. Eine Übertragung des Sondernutzungsrechts ist zudem nur innerhalb der Wohnungseigentümergeinschaft möglich. (BFH-Urteil vom 5.7.2018 VI R 67/15, BStBl II 2018, 798; BGH-Beschluss vom 13.9.2000 V ZB 14/00, BGHZ 145, 133; BGH-Beschluss vom 24.11.1978 V ZB 11/77, BGHZ 73, 145; OLG München, Beschluss vom 26.4.2012 – 34 Wx 558/11, ZWE 2012, 316).

61

(2.3) Da das Grundstück, auf dem sich die Reiheneinheiten befinden, im Miteigentum Mehrerer steht, es sich aber um mehrere wirtschaftliche Einheiten im Sinne des § 244 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 3 BewG handelt, erfolgte im Streitfall zu Recht eine Aufteilung der Fläche des Grund und Bodens nach der Höhe des Miteigentumsanteil im Grundbuch.

62

(3) Zutreffend hat das FA im Streitfall festgestellt, dass es sich um Wohnflächen und nicht um Nutzflächen handelt.

63

(3.1) Gebäudefläche bei Wohnnutzung ist nach Art. 2 Abs. 1 BayGrStG die Wohnfläche im Sinne der Wohnflächenverordnung. Als Wohnnutzung gilt auch die Nutzung als häusliches Arbeitszimmer. Im Übrigen ist die Nutzfläche des Gebäudes maßgeblich.

64

(3.2) Zwischen den Beteiligten ist nunmehr unstrittig, dass es sich bei den Gebäudeflächen im Dachgeschoss um Wohnflächen handelt. Auch liegen nach Auffassung des erkennenden Senats keine betriebsstättenähnlichen Räume und damit auch keine Nutzflächen vor. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die Räume im Dachgeschoss nicht als Steuerkanzlei ausgestaltet sind, die private Mitbenutzung aus den Bildern klar hervorgeht, die Räume nur über die Wohnräume betreten werden können und der Kläger zu 1. kein familienfremdes Personal beschäftigt. Der erkennende Senat hält den Vortrag des Klägers zu 1. für glaubhaft, dass in dem Reiheneckhaus Nr. 3 kein Publikumsverkehr stattfindet, sondern Mandantenkontakt bei diesen vor Ort stattfindet.

65

b) Der angefochtene Bescheid über den Grundsteuermessbetrag Hauptveranlagung auf den 1.1.2025 vom 18.10.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2024 ist ebenfalls rechtmäßig. Da der Äquivalenzbetrag für den Grund und Boden zutreffend festgestellt wurde, ist auch die Festsetzung des Grundsteuermessbetrags nicht zu beanstanden. Da es sich nach den Feststellungen des Bescheids über die Grundsteueräquivalenzbeträge um Wohnflächen handelt, beträgt im Streitfall die Grundsteuermesszahl für diese zutreffend 70 % (Art. 4 Abs. 1 Satz 2 BayGrStG). Auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Differenzierung bei den Grundsteuermesszahlen nach der Nutzung zu Wohnzwecken (Ermäßigung der Steuermesszahl auf 70 %) und als Nutzflächen (Grundsteuermesszahl 100 %) nach Art. 4 Abs. 1 BayGrStG kommt es im Streitfall nicht an, da die Wohnflächen bereits der ermäßigten Grundsteuermesszahl von 70 % unterliegen.

66

3. Da der Senat überzeugt ist, dass die streitgegenständlichen Normen des BayGrStG zur Grundsteuer B verfassungsgemäß sind, musste das Klageverfahren nicht ausgesetzt (§ 74 FGO) und dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt werden (Art. 100 GG).

67

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

68

5. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Verfassungsmäßigkeit, insbesondere der streitgegenständlichen Vorschriften des BayGrStG, zuzulassen. Nach Art. 5 Satz 2 AGFGO sind die Vorschriften der FGO über die Revision anzuwenden (§ 118 Abs. 1 Satz 2 FGO).