

DIE FAMILIEN  
UNTERNEHMER

# DIE GRUNDGESETZLICHEN GRENZEN DER GRUNDSTEUERREFORM

Verfassungsrechtliche Analyse der Reformvorschläge  
für eine Neubemessung der Grundsteuer

# INHALT

1. Zusammenfassung in Thesen	3
2. Der drängende verfassungsgebote Reformauftrag	6
2.1 Grundsteuerreform bis zum 31. Dezember 2019 (BVerfG)	6
2.2 Gesetzgebungskompetenzen – Notwendigkeit einer Verfassungsänderung	7
3. Verfassungsrechtliche Grenzen der Bemessung der Grundsteuer	10
3.1 Leistungsfähigkeit, Belastungsgleichheit, Belastungsgrund (BVerfG)	10
3.2 Äquivalenz- und Objektsteuer – grundlegende Kritik an der Grundsteuer	11
3.3 Die Grundsteuer als „Sollertragsteuer“ (BVerfG)	12
3.4 Kumulative Steuerlast – der enge Raum der Grundsteuerlast (BVerfG)	13
3.5 Strukturelle Benachteiligung privaten Vermögens	13
3.6 Die heikle steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens	13
3.7 Besteuerung ohne Anschauung des Steuerpflichtigen	14
3.8 Abwälzbarkeit – „Wohnsteuer“ und Existenzminimum	14
3.9 Gesetzliche Typisierungen im Massenfallrecht, einfache Bewertungsregeln (BVerfG)	14
4. Verkehrswertmodell	16
4.1 Erhebliche Vollzugsprobleme – keine Privatisierung der Eingriffsverwaltung	16
4.2 Übermaßverbot, soziale Verwerfungen, erhebliche wirtschaftliche Folgen	17
4.3 Keine selbsterhöhende Vermögensteuerschuld, keine automatische Aufdeckung stiller Reserven	19
4.4 Eigenständiger grundsteuerlicher Belastungsgrund (BVerfG, BFH, Bundesrat)	20
5. Kostenwertmodell	23
5.1 Eigenständige grundsteuerliche Bewertung	23
5.2 Mischmodell – Verstoß gegen die Folgerichtigkeit	23
5.3 Gleichheitswidrige Typisierung nach dem Alter	24
5.4 Keine folgerichtige Bemessung aus dem grundsteuerlichen Belastungsgrund	24
6. Äquivalenzmodell	25
6.1 Automationsgestützte rechtssichere Steuererhebung im Massenfallrecht	25
6.2 Belastungsgrund und folgerichtige Bemessung	25
6.3 Gleichheitsgerechte Typisierung	26
6.4 Mögliche Ergänzung um einen gemeindepauschalen Regionalwert	26
7. Die Grundsteuer als Äquivalenz- und Objektsteuer – Ergebnisse	28

Gutachten erstatten im Auftrag von DIE FAMILIENUNTERNEHMER e.V.  
von Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M.

Augsburg im November 2018

# 1. ZUSAMMENFASSUNG IN THESEN

1. Das Bundesverfassungsgericht hat im April dieses Jahres die Grundsteuer für unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt. Die der Besteuerung zugrundeliegende Bewertung ist gleichheitswidrig. Die Entscheidung hat keinen überrascht. Mehrfach hatte insbesondere der Bundesfinanzhof auf den Verfassungsverstoß hingewiesen. Schon vor Jahren wurden Reformvorschläge für eine neue grundsteuerliche Bewertung insbesondere im Verkehrswert-, Kostenwert- und Äquivalenzmodell unterbreitet. Aufgrund der durch die Föderalismusreform geänderten grundgesetzlichen Kompetenzordnung wären die Länder für einen grundsteuerlichen Systemwechsel zuständig. Der Bund könnte jedoch – wie zuweilen erwogen – nach einer Verfassungsänderung das Grundsteuersystem novellieren. Sollen die rund 14 Milliarden Euro Grundsteuereinnahmen den Gemeinden nicht verloren gehen, muss der Gesetzgeber bis spätestens zum **31. Dezember 2019** ein verfassungskonformes Gesetz erlassen. Die Zeit drängt (unter 2.).

2. Das **Bundesverfassungsgericht** betont in der aktuellen Grundsteuerentscheidung, dass dem Gesetzgeber ein weiter Entscheidungsraum offensteht, ein verfassungskonformes Grundsteuersystem in Kraft zu setzen. Gerade im grundsteuerlichen Massenfallrecht mit rund 35 Millionen zu bewertenden Einheiten kann und soll der Gesetzgeber Typisierungen und weitere gesetzliche Vereinfachungen nutzen, um eine Gleichheit im Belastungserfolg zu erreichen, den Fiskus und die Steuerpflichtigen im Steuervollzug nicht zu überfordern (unter 3.9). Im gleichen Atemzug hebt das Gericht die anerkannten verfassungsrechtlichen Vorgaben einer Besteuerung von Grund und Boden hervor. Die neu zu erlassenden Regeln müssen den steuerlichen Belastungsgrund erkennen lassen. Aus diesem ist die Bemessung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln. Ein neues Grundsteuersystem muss nach der Leistungsfähigkeit besteuern (unter 3.1). Die Grundsteuer kann nur in den Grenzen des Sollertrags zugreifen, muss die Vermögenssubstanz unberührt lassen, darf niemanden zwingen, seinen Grundbesitz zu veräußern (unter 3.3). Sie tritt zu den Ertragsteuern – der Einkommen- und Körperschaft-, auch der Gewerbesteuer – und den Steuern auf den Erwerb (Grunderwerbsteuer). Jede einzelne Abgabe und die so bewirkte kumulative Steuerlast müssen verhältnismäßig sein. Die Grundsteuer kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus verfügbarer Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel bereits durch andere Abgaben belastet. Das Grundgesetz lässt der Grundsteuer insgesamt nur einen engen Belastungskorridor. Die Steuer darf nur maßvoll belasten, nicht zu hoch sein (unter 3.4).

3. Viele Stimmen knüpfen für eine **grundlegende Kritik an der Grundsteuer** an diese, vom Bundesverfassungsgericht bestätigten Besteuerungsvorgaben an. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Grundbesitzes ist heikel, gerade wenn dieser mit erheblichen Krediten finanziert wurde und daher wirtschaftlich nicht gänzlich dem Steuerpflichtigen zuzuordnen ist. Die Grundsteuer erzeugt ein weiteres Gerechtigkeitsproblem, weil sie – anders als die Einkommensteuer – ohne Ansehung der Person belastet, den Millionär wie die einkommensschwache Familie der gleichen Besteuerung unterzieht (unter 3.6 und 3.7). In dieser bedenklichen Belastungswirkung benachteiligt die Steuer privaten Grundbesitz strukturell, weil dieser keinen steuerlichen Ertrag bewirkt, aus dem die Abgabe entrichtet werden kann (unter 3. 5). Wälzt ein Vermieter die Grundsteuer auf die Mieter ab, ähnelt die Abgabe einer Wohnsteuer, die das Wohnen und damit eine Existenzgrundlage verteuert. Neue Bemessungsregeln müssen die möglichen finanziellen Folgen gerade in Räumen mit hohen Mieten sorgsam antizipieren und werten (unter 3.8). Diese verfassungsrechtlichen Einwände werden zuweilen in dem Befund verbunden, die Grundsteuer sei neben den Ertragsteuern nicht mehr rechtfertigbar. Dieser Kritik würde der Gesetzgeber folgen, wenn er die Grundsteuer abschafft und den Gemeinden eine andere Steuerquelle mit vergleichbaren Erträgen eröffnet (unter 3.2). Soll die Grundsteuer beibehalten werden, drängt die Verfassung dazu, die Steuer nach dem Äquivalenzmodell zu bemessen.

4. Zwar ist der **Belastungsgrund** der Grundsteuer nicht abschließend geklärt. Anerkannt ist aber, dass sie als Objektsteuer die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit erfasst (BVerfG, BFH). Dabei wird sie in aller Regel aus dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt. Hiernach ist die Grundsteuer eine Abgabe, deren Erträge die Gemeinden neben Gebühren und Beiträgen für ihre besonderen Leistungen an die Grundeigentümer erhalten (unter 3.2).
5. Das Grundgesetz verbietet die erwogene grundsteuerliche Bewertung **in dynamischen, automationsgestützt ermittelten Verkehrswerten**. Will der Gesetzgeber die Höhe der Grundsteuer am Wert des Grundbesitzes ausrichten, könnte er einen **gemeindepauschalen Regionalwert** zugrunde legen. Die Leistungen einer Gemeinde würden sachgerecht einheitlich erfasst, die Leistungs- und Wertunterschiede zwischen Ballungszentren und ländlichen Regionen aufgenommen. Die Grundsteuer wäre als Objekt- und Äquivalenzabgabe sachgerecht bemessen (unter 4.4 und 6.4).
6. Das vorgeschlagene Verkehrswertmodell bewirkt erhebliche **Vollzugprobleme**, ist „zu verwaltungsaufwändig“ (Bundesrat), selbst wenn die kommunalen Gutachterausschüsse sachgerecht gestärkt würden. Die Grundsteuerpflichtigen können die notwendigen Informationen nicht aus eigener Kenntnis bereitstellen. Der Fiskus darf die Daten auch nicht von – aus der Perspektive des Steuerverfahrens – fremden Dritten übernehmen, von Maklern, Banken oder anderen Immobilienbewertern, die anders als Arbeitgeber und Banken mit maßgeblichen Finanzflüssen nicht betraut sind. Die öffentliche Hand kann sich im Bereich der Steuerverwaltung nicht in eine solche externe Abhängigkeit begeben, die **Eingriffsverwaltung nicht privatisieren**. Fehleinschätzungen könnten Grundrechtsverletzungen in Millionen von Fällen bewirken. Im automationsgestützten Verfahren wäre es den Steuerpflichtigen und dem Fiskus kaum möglich, die Daten zu prüfen. Es bestünde die Gefahr eines von der öffentlichen Hand nicht unmittelbar verantworteten steuerlichen Massenverstoßes gegen Grundrechte (unter 4.1).
7. Die Immobilienpreise sind in Deutschland in den letzten Jahren im Durchschnitt gestiegen, in manchen Regionen erheblich angewachsen. Die Kaufpreise haben sich in Ballungszentren zum Teil um rund 75 Prozent, die Mieten zuweilen um über 100 Prozent erhöht. Für die Stadt Fürth wurde berechnet, dass die Grundsteuerlast nach dem erwogenen Verkehrswertmodell um das Zehnfache steigen würde. In hochpreisigen Ballungszentren könnten die Steuererhöhungen, die das Verkehrswertmodell bewirken würde, noch deutlicher ausfallen. Solche **dramatischen und sprunghaften Steuersteigerungen** können auch für die im Vergleich zu anderen Steuern geringe Grundsteuerlast nicht am Maß des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt werden, erzeugen verfassungswidrige Belastungsunterschiede und drohen, den engen grundsteuerlichen Belastungsraum zu verlassen. Würde die deutlich erhöhte Grundsteuerlast auf die Mieter überwältigt, könnten gerade in hochpreisigen Lagen **soziale Verwerfungen** die Folge sein. Hinzutreten würden erhebliche negative Wirkungen für die **Wirtschaft**. Die Politik betont, das derzeitige Aufkommen der Grundsteuer sichern zu wollen (Koalitionsvertrag). Doch geht es verfassungsrechtlich nicht nur um den finanziellen Entscheidungsraum der öffentlichen Hand, sondern insbesondere auch um die Lasten für die Steuerpflichtigen. Das vorgeschlagene Verkehrswertmodell wahrt die grundrechtlichen Besteuerungsgrenzen nicht (unter 4. 2).
8. Durch das Verkehrswertmodell würden die **stillen Reserven** in der grundsteuerlichen Bemessung systemwidrig automatisch aufgedeckt. Die Steuerlast würde in Ballungszentren, in denen die Immobilienwerte steigen, automatisch erheblich erhöht. Es bestünde keine Gewähr, dass diese **selbsterhöhende Vermögensteuerschuld** die grundrechtlichen Grenzen wahrt. Die Wertentwicklung würde – anders als bei einer ertragsteuerlichen Steigerung der Einnahmen – gerade keine für die Steuerzahlung verfügbare Finanzkraft spiegeln. In der vorgeschlagenen Volatilität der Bemessung wird das Verkehrswertmodell erhebliche Einnahme- und Belastungsunterschiede bewirken. Diese Unsicherheiten stehen quer zum statischen Charakter einer Objektsteuer, sollten dem Fiskus und den Steuerpflichtigen erspart werden (unter 4.3).
9. Eine **realitätsgerechte Bemessung** verbietet, die Grundsteuer an dynamischen Verkehrswerten auszurichten. Mit dem einfachen Hinweis auf eine realitätsgerechte Bemessung darf die grundsteuerliche Bewertung auch nicht auf einen anders ermittelten Verkehrswert zugreifen. Die Grundsteuer ist **keine Vermögensteuer**, muss sich von dieser Steuer vielmehr rechtserheblich unterscheiden. Eine steuerliche Leistungsfähigkeit darf nicht doppelt besteuert,

eine Steuer nicht zwei Mal geregelt werden (Verbot der Doppelbesteuerung, Gleichartigkeitsverbot, BVerfG). Diese Unterscheidungsgebote verbieten keine parallele Bemessung der Steuer etwa in Einheitswerten oder wenn die Gewerbesteuer vom ertragsteuerlichen Gewinn ausgeht. Wählen Steuern einen gemeinsamen Ausgangswert müssen sie sich aber sodann in Begründung und Bemessung maßgeblich unterscheiden. Die Grundsteuer wird auch nicht auf den Verkauf von Grundeigentum erhoben, für den der aktuelle Verkehrswert maßgeblich ist, belastet nicht – wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer – den gegenwärtigen Wert des anfallenden Vermögenszuwachses. Die grundsteuerliche Bemessung nach dem aktuellen Verkehrswert **begeht den entscheidenden Fehler, die Bewertung** an der Vermögensteuer, der Erbschaft- und Schenkungssteuer oder ganz anderen Vorgängen wie dem Verkauf zu orientieren und sie **nicht** – wie vom Bundesverfassungsgericht, dem Bundesfinanzhof und dem Bundesrat gefordert – **auf die besonderen Erfordernisse der Grundsteuer auszurichten**. Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, die im Äquivalenzgedanken gerechtfertigt wird. Die Steuer bietet hiernach eine ergänzende Abgabe für Leistungen der Gemeinden. Der Verkehrswert aber spiegelt die Leistungen nicht mit hinreichender Genauigkeit, weil diese nicht vom Grundstückswert abhängen, von der Gemeinde vielmehr strukturell einheitlich allen Anwohnern angeboten werden. Ein kleines Haus in teurer Bestlage beansprucht nicht mehr Leistungen als der große Grundbesitz am Gemeinderand, dessen Wert deutlich geringer ist. Die Bewertungsregeln der Grundsteuer sind zeitnah zu erneuern. Dann aber sind keine grundgesetzwidrigen Typisierungen zu wählen. Ein Verfassungsverstoß ist nicht durch einen anderen zu ersetzen (unter 4.4).

10. Das **Kostenwertmodell** des Bundesrates entscheidet sich – anders als das Verkehrswertmodell – zu Recht für eine eigenständige grundsteuerliche Bewertung. Der Vorschlag lässt aber – wie das vorliegende Verkehrswertmodell – den steuerlichen Belastungsgrund nicht in der erforderlichen Klarheit erkennen. Der Entwurf bewertet unbebaute Grundstücke nach dem Bodenrichtwert, bebaute Grundstücke hingegen nach pauschalen Herstellungskosten. Diese beiden Werte sind nicht in ein folgerichtiges System zu bringen, können nicht aus einem Belastungsgrund hergeleitet werden. Zudem vermag die Typisierung nach dem Alter der Gebäude kaum zu überzeugen. Das Grundgesetz versperrt dem vorgeschlagenen Kostenwertmodell den Weg (unter 5.).

11. Anders als die erwogenen Verkehrswert- und Kostenwertmodelle folgt das vorgelegte **Äquivalenzmodell** den verfassungsrechtlichen Vorgaben, den Geltungsgrund der Grundsteuer zu bestimmen und hieraus die Steuerlast abzuleiten. Gegen das Modell wird eingewandt, der Nutzen des Grundbesitzes werde nicht gleichheitsgerecht erfasst, wenn dieser in Bestlagen deutlich höher ist. Diese Kritik verkennt, dass die Grundsteuer nicht ein Äquivalent für den Nutzen von Grund und Boden bietet, sondern für die Leistungen, die von der Gemeinde angeboten werden. Die Grundsteuer richtet sich als Objektsteuer – anders als die Einkommensteuer – nicht nach den persönlichen Verhältnissen. In dieser Ausrichtung auf das Objekt werden die gemeindlichen Leistungen in der differenzierten Flächenbemessung gleichheitsgerecht typisiert (unter 6.1 bis 6.3).

12. Das Äquivalenzmodell könnte um einen **gemeindepauschalen Regionalwert** ergänzt werden. So würden die besonderen, im Gemeindegebiet strukturell einheitlich angebotenen Leistungen (Äquivalenzprinzip) und zudem die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft typisierend erfasst (Objektsteuer). Der Grundstückswert profitiert von Leistungen und Investitionen der öffentlichen Hand, die etwa im Straßen- und Telefonnetz, in Kindergärten, Schulen, Kultur- und Sportstätten zum Ausdruck kommen. Diese Leistungen werden in hochpreisigen Ballungszentren typisierend stärker angeboten als in ländlichen Regionen mit niedrigeren Immobilienpreisen. Ein Regionalwertelement nimmt diese Unterschiede auf. Es muss aber von Verfassungs wegen gering sein. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens ist heikel. Die Grundsteuer belastet ohne Ansehung der Person und der wirtschaftlichen Grundbesitzverhältnisse. Sie kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus Mitteln entrichtet werden, aus denen in aller Regel bereits Abgaben, insbesondere Ertragsteuern, gezahlt wurden. Ein Regionalwertelement wäre mit Vorsicht anzuwenden. Es ist ohnehin nicht zwingend. In der Rechtfertigung und Bemessung der Grundsteuer ist der Schwerpunkt von Verfassungs wegen auf der Äquivalenz, nicht auf den Grundbesitz als Indikator heikler steuerlicher Leistungsfähigkeit zu legen. Das Äquivalenzmodell wahrt auch ohne einen gemeindepauschalen Regionalwert das Maß des Grundgesetzes (unter 6.4).

## 2. DER DRÄNGENDE VERFASSUNGS- GEBOTENE REFORMAUFTRAG

### 2.1 Grundsteuerreform bis zum 31. Dezember 2019 (BVerfG)

Das Bundesverfassungsgericht hat im April dieses Jahres die Regelung des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen und damit die geltende Grundsteuer für gleichheitswidrig erklärt. Aufgrund der Unvereinbarkeitserklärung gilt das beanstandete Grundsteuergesetz bis zum 31.12.2019 fort. Sobald der Gesetzgeber eine Neuregelung getroffen hat, kann das als mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärte Gesetz für weitere fünf Jahre, „längstens aber bis zum 31.12.2024“ Anwendung finden. Nach einer Gesetzesnovelle müssen – so das Bundesverfassungsgericht – rund 35 Millionen Einheiten neu bewertet werden. Die Umstellung auf ein neues Bewertungssystem aber braucht Zeit, die das Gericht der öffentlichen Hand so einräumt. „In Anbetracht der außergewöhnlich langen Fortgeltungsanordnung für an sich verfassungswidrige Normen dürfen für Kalenderjahre nach Ende der Fortgeltung selbst auf bestandskräftige Bescheide, die auf diesen Normen beruhen, keine Belastungen mehr gestützt werden. Dies gilt sowohl für die Frist zur Neuregelung als auch für die folgende Frist zur Umsetzung.“<sup>1</sup> Der Gesetzgeber muss daher bis zum 31.12.2019 eine verfassungskonforme Regelung der Grundsteuer treffen. Ansonsten verliert die öffentliche Hand die rund 14 Milliarden Euro an Grundsteuereinnahmen. Insbesondere die Kommunen würden diesen Ausfall kaum kompensieren können.<sup>2</sup> Die Zeit drängt!

Der höchstrichterlich festgestellte Verfassungsverstoß überrascht nicht. Nach dem über 90 Jahre alten Regelungskonzept<sup>3</sup> sollte für alle an Vermögenswerte anknüpfende Steuern ein Einheitswert ermittelt werden. Die turnusmäßig geplanten Neubewertungen wurden aber schon seit Längerem nicht mehr durchgeführt, ersichtliche Bewertungsgelände nicht ausgeglichen. Bereits im Jahre 1995 erklärte das Bundesverfassungsgericht die Vermögensteuer und die Erbschafts- und Schenkungssteuer für verfassungswidrig.<sup>4</sup> Die klar geäußerten verfassungsrechtlichen Einwände betrafen auch die Grundsteuer. Trotz weiterer höchstrichterlicher Hinweise<sup>5</sup> und manchem Gesetzgebungsvorschlag<sup>6</sup> ist der Gesetzgeber bis heute nicht tätig geworden. Im Oktober 2014 legte der Bundesfinanzhof die Verfassungsfrage dem Bundesverfassungsgericht vor,<sup>7</sup> woraufhin dieses die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärte.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (806 ff., zum Verfassungsverstoß: 797 ff.) – Grundsteuer.

<sup>2</sup> Siehe hierzu und zu den Grundsteuereinnahmen BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (804 mwN) – Grundsteuer.

<sup>3</sup> Bewertungsgesetz vom 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035; Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

<sup>4</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (142 ff.) – Vermögensteuer; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (176 ff.) – Erbschaftsteuer.

<sup>5</sup> BFH v. 2.2.2005 – II R 36/03, BStBl. II 2005, 428; BVerfG v. 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07, NJW 2009, 1868; BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897: verfassungsrechtliche Zweifel; ebenso: BFH v. 30.6.2010 – II R 12/09, BStBl. II 2011, 48.

<sup>6</sup> Siehe hierzu Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010; Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010; Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16.

<sup>7</sup> BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309; BFH v. 17.12.2014 – II R 14/13, BFH/NV 2015, 475 – Vorlagen Grundsteuer.

<sup>8</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 – Grundsteuer.

## 2.2 Gesetzgebungskompetenzen – Notwendigkeit einer Verfassungsänderung

Dem Bund stand bis zum Jahr 1994 die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer zu.<sup>9</sup> Aufgrund der Novellierung maßgeblicher grundgesetzlicher Regelungen hat er diese Kompetenz verloren. Für eine Neuregelung der Bemessung der Grundsteuer sind die Länder zuständig. Eine grundlegende Änderung des Bewertungssystems der Grundsteuer durch den Bund wäre nur im Zuge einer Verfassungsänderung und damit mit Zustimmung von zwei Dritteln der Mitglieder des Bundestags und Bundesrates möglich.

Die Länder haben nach der verfassungsrechtlichen Ordnung die Gesetzgebungskompetenz, soweit das Grundgesetz diese dem Bund nicht verleiht (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Gesetzgebungskompetenzen für Steuern erfassen die steuerliche Belastung und damit auch die Regelungen der Bemessungsgrundlage und der Bewertung.<sup>10</sup> Gem. Art. 105 Abs. 2 GG entscheidet der Bund in konkurrierender Gesetzgebung über Steuern, die nicht Zölle und Finanzmonopole sind, „wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 GG vorliegen.“ Das Grundsteueraufkommen fließt den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Der Bund darf die Grundsteuer daher nur in den Grenzen des Art. 72 Abs. 2 GG regeln, der hier – anders als im sonstigen Regelungskonzept des Grundgesetzes – nicht kompetenzbeschränkend, sondern kompetenzbegründend wirkt. Der Bund hat das Gesetzgebungsrecht hiernach nur, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Der Bundesgesetzgeber hat einen Einschätzungsraum bei den notwendigen Prognosen. Das Bundesverfassungsgericht betont aber, dass die Einschätzungen gerichtlich geprüft werden, methodischen Standards genügen, die tragenden Gesichtspunkte deutlich und die Sachverhalte sorgfältig und umfassend ermittelt werden müssen. Der Maßstab des Art. 72 Abs. 2 GG wurde durch die Föderalismusreform bewusst geschärft, um den Regelungsbereich der Länder zu weiten und in einer justiziablen Vorgabe vor Übergriffen des Bundes zu schützen. Er verweist den Bund „auf den geringst möglichen Eingriff in das Gesetzgebungsrecht der Länder.“ Die Bundeskompetenz besteht nicht, „wenn landesrechtliche Regelungen zum Schutz der in Art.72 Abs.2 GG genannten gesamtstaatlichen Rechtsgüter ausreichen.“<sup>11</sup>

Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur **Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse** im Bundegebiet erforderlich (Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG), wenn „sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinanderentwickelt haben,“ sich „eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet“ oder „Regelungen in einzelnen Ländern aufgrund ihrer Mängel zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung der Einwohner dieser Länder führen und diese deutlich schlechter stellen als die Einwohner anderer Länder.“<sup>12</sup> Das gesetzgeberische Ziel, „bundeseinheitliche Regelungen“ in Kraft zu setzen und die Lebensverhältnisse allgemein zu verbessern, genügt den Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG nicht.<sup>13</sup> Die Grundsteuer wird in ihrer Belastung von Immobilienwerten und der daraus folgenden schweren Ausweichmöglichkeit zuweilen als maßgeblich für die Lebensverhältnisse erachtet.<sup>14</sup>

<sup>9</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (796) – Grundsteuer.

<sup>10</sup> Für das Ergebnis BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (796) – Grundsteuer.

<sup>11</sup> Insgesamt und ausdrücklich: BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177) – Erbschaftsteuer.

<sup>12</sup> BVerfG v. 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80 f. mwN) – Betreuungsgeldgesetz.

<sup>13</sup> BVerfG v. 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80) – Betreuungsgeldgesetz.

<sup>14</sup> Vgl. F.-J. Cremers, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 11.

Andere weisen auf die strukturell geringe Steuerlast auch angesichts der in den gemeindlichen Hebesätzen bereits bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG). Die Lebensverhältnisse werden nicht im geforderten Maß beeinträchtigt.<sup>15</sup> Steuern schöpfen die steuerliche Leistungsfähigkeit in Teilen ab, betreffen die finanziellen Lebensverhältnisse. Die Grundsteuer belastet nicht jedermann, sondern nur den Grundbesitz. Grundbesitz aber sichert die Lebensverhältnisse. In ihrer Ausrichtung auf strukturell gesicherte Lebensverhältnisse können grundsteuerliche Belastungsunterschiede nur in Extremfällen zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung führen oder das bundesstaatliche Sozialgefüge erheblich beeinträchtigen.

Der Bund müsste daher, will er das Grundsteuersystem reformieren, hinreichend darlegen, dass eine bundesgesetzliche Regelung der Grundsteuer für die **Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit** im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist (Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG). „Während die Wahrung der Rechtseinheit in erster Linie auf die Vermeidung einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersplitterung zielt, geht es bei der Wahrung der Wirtschaftseinheit im Schwerpunkt darum, Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet zu beseitigen. [...] Die Regelung durch Bundesgesetz muss [...] nicht unerlässlich für die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in dem normierten Bereich sein. Es genügt vielmehr, dass der Bundesgesetzgeber andernfalls nicht unerheblich problematische Entwicklungen [...] erwarten darf.“<sup>16</sup> Die Belastung des Grundvermögens lässt sich stets einem Hoheitsträger zuordnen. Die Grundsteuer ist örtlich radiziert, erinnert insoweit an die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Aus dieser klaren örtlichen Zuordnung und erneut aus den bereits bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) wird gefolgert, dass eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuer zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit nicht erforderlich ist.<sup>17</sup> Die ausdrückliche Regionalisierung der Steuer durch die Hebesätze deutet im Umkehrschluss nicht auf eine bundeseinheitliche Regelung,<sup>18</sup> weil die Belastungsunterschiede auch bei einer Regelung durch das jeweilige Land bestehen bleiben. Ohnehin sind Regelungsunterschiede der Ländergesetzgebung immanent.<sup>19</sup> Ein die Bundeskompetenz auslösender schädlicher Steuerwettbewerb liege aber vor, wenn Steueroasen entstehen, wenn erhebliche steuerliche Mehrbelastungen, Steuerdumping,<sup>20</sup> Doppelbesteuerungen oder Doppelnichtbesteuerungen sowie vergleichbare Verwerfungen drohen.<sup>21</sup> Diese Folgen seien aber für die Grundsteuer in ihrer örtlichen Radizierung und der strukturell geringen Steuerlast nahezu vollständig auszuschließen.<sup>22</sup> Ohnehin kann eine unterschiedliche Besteuerung von Immobilien nur schwer Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr errichten und damit die Wirtschaftseinheit im geforderten Maße gefährden, weil sich der Wirtschaftsverkehr in Waren und Dienstleistungen entfaltet. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass die Besteuerung des Grundbesitzes an insoweit gefestigte Verhältnisse anknüpft, sodass Belastungsunterschiede kaum zu einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersplitterung führen. Die Rechts- und Wirtschaftseinheit ist allenfalls bei äußerst gravierenden Grundsteuerverfällen im geforderten Maße gefährdet. Die Trennung der Kompetenzen zwischen Bund und Ländern ist zudem im Gesamtsystem des Grundgesetzes zu fassen.

<sup>15</sup> D. Hantzsch, DStZ 2012, 758 (761); J. Becker, BB 2013, 861 (862); S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 74 f.; R. Seer, DB 2018, 1488 (1491).

<sup>16</sup> „Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich, wenn und soweit die mit ihr erzielbare Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen Voraussetzung für die Vermeidung einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen ist, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann. Sie ist zur Wahrung der Wirtschaftseinheit erforderlich, wenn und soweit sie Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik ist, wenn also unterschiedliche Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich brächten“ (BVerfG v. 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (87 f. mwN) – Betreuungsgeldgesetz; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (176 f.) – Erbschaftsteuer).

<sup>17</sup> S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 72 ff., insbes. D. 77; R. Seer, DB 2018, 1488 (1491); D. Hantzsch, DStZ 2012, 758 (761 f.); J. Becker, BB 2013, 861 (862).

<sup>18</sup> In diese Richtung weist Chr. Seiler, in: Maunz / Dürig, GG, 74. Lfg. Mai 2015, Art. 105 Rn. 160 GG.

<sup>19</sup> S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75.

<sup>20</sup> J. Becker, BB 2013, 861 (863).

<sup>21</sup> S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75.

<sup>22</sup> S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75, 77.



Die besonderen Grenzen der Besteuerung des Vermögens<sup>23</sup> führen dazu, dass die Grundsteuerlast im Vergleich zu Ertragsteuern – der Einkommen- oder Erbschaftsteuer – oder Verbrauchsteuern – der Umsatzsteuer – von Verfassungen wegen deutlich geringer sein muss. Schwere, die Bundeskompetenz nach Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG auslösende Belastungsunterschiede sind daher im Maß der Verfassung kaum möglich. Schließlich steht die grundgesetzliche Vorgabe, in die Gesetzgebungskompetenzen der Länder so wenig wie möglich einzugreifen, einer bundesrechtlichen Regelung der Grundsteuer entgegen. Dem Bundesgesetzgeber wird es jedenfalls kaum gelingen, eine das Zusammenleben erheblich erschwerende Rechtszersplitterung oder die maßgeblichen Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet in den geforderten grundsteuerlichen Tatsachen und methodengerechten Prognosen darzulegen.<sup>24</sup>

Das Bundesverfassungsgericht musste die grundsteuerliche Kompetenzfrage nicht entscheiden. In einem Nebensatz fragt das Gericht aber, ob eine bundeseinheitliche Regelung zwar nicht der Grundsteuer, jedoch der für die Besteuerung unerlässlichen Bewertungsregeln erwogen werden könnte.<sup>25</sup> Die Erbschaft- und Schenkungsteuer durfte der Bundesgesetzgeber regeln, weil Steuerfälle bei der Übertragung von betrieblichen Vermögen je nach Wohnsitz unterschiedliche Landesregelungen für Erblasser und Erben und der dadurch ausgelöste Koordinations- und Abgrenzungsbedarf die Rechts- und Wirtschaftseinheit im geforderten Maß betrifft.<sup>26</sup> Ein neues Konzept der Einheitsbewertung würde dann fragen, ob die bundesrechtlichen Bewertungsregeln für die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch vom Bundesgesetzgeber für die Grundsteuer angeordnet werden können. Diese Bewertungsregeln müssten von Verfassungen wegen ohnehin dem unterschiedlichen Belastungsgrund, der jeweiligen Rechtfertigung der Steuern gerecht werden.<sup>27</sup> Ganz zu Recht spricht sich der Bundesrat daher für eine eigene Bewertung für die Grundsteuer und gegen eine Einheitsbewertung aus.<sup>28</sup> Die mit der Einheitsbewertung verbundene erhebliche Verwaltungsvereinfachung kann die Bundeskompetenz nach Art. 72 Abs. 2 GG nicht begründen. Die Länder sind für die grundsteuerliche Bewertung zuständig. Auf erbschaftsteuerliche Bewertungsregeln dürften sie nur verweisen, wenn diese dem grundsteuerlichen System in der verfassungsgebodenen Weise gerecht werden.<sup>29</sup>

Die durch die Föderalismusreform verschärfte Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG ist für das bestehende Grundsteuersteuersystem nicht maßgeblich. Gem. Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gelten zuvor erlassene Bundesgesetz fort, selbst wenn sie nach der Novelle des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr so als Bundesrecht erlassen werden könnten. Art. 125a Abs. 2 GG ordnet keine Versteinerung des Rechts an. Der Bundesgesetzgeber darf die fortgeltenden Regelungen ohne Rücksicht auf die neuen Kompetenzgrenzen des Art. 72 Abs. 2 GG novellieren. „Die Änderungskompetenz des Bundes ist, sofern die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG nicht gegeben sind, [aber] eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft. Diese darf vom Bundesgesetzgeber modifiziert werden. Zu einer grundlegenden Neukonzeption wären dagegen nur die Länder befugt, allerdings erst nach einer Freigabe durch Bundesgesetz.“<sup>30</sup> Eine grundlegende Neuordnung der grundsteuerlichen Bewertung ist – dies betont auch der Bundesrat – Sache der Länder. Der Bundesgesetzgeber könnte aber – wie vom Bundesrat erwogen<sup>31</sup> – durch eine Reform des Grundgesetzes die bundesgesetzliche Regelung ermöglichen.

<sup>23</sup> Siehe sogleich unter 3.

<sup>24</sup> Siehe bereit oben: BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177) – Erbschaftsteuer.

<sup>25</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (796) – Grundsteuer.

<sup>26</sup> BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (178 f.) – Erbschaftsteuer.

<sup>27</sup> Siehe unter 3.1 bis 3.9

<sup>28</sup> Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 1 f., 36.

<sup>29</sup> Siehe unter 3.

<sup>30</sup> BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (30 f.) – Ladenschlussgesetz; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797) – Grundsteuer.

<sup>31</sup> Insgesamt Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 2 et passim.

# 3. VERFASSUNGSRECHTLICHE GRENZEN DER BEMESSUNG DER GRUNDSTEUER

## 3.1 Leistungsfähigkeit, Belastungsgleichheit, Belastungsgrund (BVerfG)

Soll auf die grundsteuerlichen Einnahmen nicht verzichtet werden, muss der Gesetzgeber die Bemessung der Grundsteuer zeitnah in das Maß der Verfassung führen. Das Bundesverfassungsgericht betont, dass dem Gesetzgeber dabei ein weiter Entscheidungsraum offensteht. Im gleichen Atemzug weist es aber auf die in ständiger Rechtsprechung gefestigten verfassungsrechtlichen Grenzen hin. Die neu zu erlassenden grundsteuerlichen Bemessungsregeln sind gleichheits-, realitätsgerecht und folgerichtig aus dem Belastungsgrund der Steuer zu entwickeln. Eine neue Regelung der Grundsteuer muss den spezifischen steuerlichen Belastungsgrund und das Bemessungsziel erkennen lassen.<sup>32</sup> Der Gesetzgeber hat eine Systementscheidung zu treffen, sich des Belastungsgrunds der Steuer erkennbar zu vergewissern, hieraus gleichheitsgerecht und folgerichtig die steuerliche Bemessung zu entwickeln.

Das Gericht schreibt hier seine ständige Rechtsprechung für die Grundsteuer fort. Das Grundgesetz gibt die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vor. Steuerpflichtige müssen – so das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung – bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich besteuert werden (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit).<sup>33</sup> Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz verlangt eine Gleichheit im Belastungserfolg.<sup>34</sup> Wesentlich Gleiches ist gleich und wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend ungleich zu behandeln. Differenzierungen bedürfen „stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. 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.“ Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, den Steuergegenstand und Steuersatz zu bestimmen. „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). [...] 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. 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. Um beurteilen zu können, ob die gesetzlichen Bemessungsregeln eine in der Relation

<sup>32</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer: Die Grundsätze der Realitätsgerechtigkeit und Folgerichtigkeit der Bewertung erfordern „einen an dem Bewertungszweck ausgerichteten Bewertungsmaßstab, der folgerichtig bei allen Bewertungsfällen anzulegen ist.“ Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

<sup>33</sup> BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

<sup>34</sup> Art. 3 Abs. 1 GG; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29 f.) – Gewerbesteuer; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften.

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.“<sup>35</sup>

### 3.2 Äquivalenz- und Objektsteuer – grundlegende Kritik an der Grundsteuer

Die Grundsteuer ist in ihrem Belastungsgrund nicht abschließend geklärt. Das Bundesverfassungsgericht hebt in dieser Unsicherheit im Ausgangspunkt die engen verfassungsrechtlichen Grenzen der Grundsteuerbelastung hervor.<sup>36</sup> Viele Stimmen knüpfen an diesen Grenzen und der unsicheren Steuerrechtfertigung für eine grundlegende Kritik an der Grundsteuer an. Die Grundsteuer habe neben den Ertragsteuern ihre Existenzberechtigung verloren, sollte abgeschafft und den Kommunen eine andere Finanzquelle zugewiesen werden.<sup>37</sup> Wird die Grundsteuer gerechtfertigt, wird ihr Belastungsgrund regelmäßig im Äquivalenzprinzip gefunden, das die Leistungen der Gemeinden mit den Grundsteuerlasten verbindet. Zwar werden bestimmte Leistungen in Beiträgen etwa für die Erschließung oder in Abgaben für Wasser oder die Müllabfuhr abgegolten. Jedoch kommt die allgemeine gemeindliche Infrastruktur den Eigentümern zu Gute, wofür die Grundsteuer eine ergänzende Abgabe bietet.<sup>38</sup> Als „Objektsteuer“ oder „Realsteuer“ zielt die Grundsteuer zudem – so das Bundesverfassungsgericht und der Bundesfinanzhof – auf die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft.<sup>39</sup>

<sup>35</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (79 7 f. mwN) – Grundsteuer: „Dabei ist er von Verfassungs wegen auch nicht verpflichtet, sich auf die Wahl nur eines Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlage festzulegen. Je nach Art und Vielfalt der von der Steuer erfassten Wirtschaftsgüter wird eine gleichheitsgerechte Bemessung der Erhebungsgrundlage ohnehin oft nur durch die Verwendung mehrerer Maßstäbe möglich sein. 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. 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.“ Siehe auch BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff.) – Erbschaftsteuer.

<sup>36</sup> Siehe sogleich unter 3. bis 8., insbes. unter 3. und 4.

<sup>37</sup> K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 965 f.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 16 Rz. 4; jeweils mwN; vgl. W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 78 ff.; siehe auch sogleich unter 3. und 4.

<sup>38</sup> BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Gutachten „Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen [1989], 1998, S. 1 (36); Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), S. 714 f.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 5; A. Schmehl, Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, DStJG 36 (2012), S. 249 (283 ff.); W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 30 ff.; insgesamt auch St. Grunow, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2017, S. 188 ff., der treffender vom Nutzenprinzip spricht.

<sup>39</sup> BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer: BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung: „Real- oder Objektsteuer“; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer. Die sog. Fundustheorie greift über diesen Gedanken nicht mehr maßgeblich hinaus (A. Musil, DStR 2017, 1903 (1904); insgesamt K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 953 ff.; R. Seer, in: Tipke / Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 16 Rz. 2; jeweils mwN).

### 3.3 Die Grundsteuer als „Sollertragsteuer“ (BVerfG)

Die Grundsteuer darf als eine Steuer auf das Vermögen nur in den Grenzen des Sollertrags zugreifen.<sup>40</sup> Diese Deutung des Grundgesetzes durch das Bundesverfassungsgericht wird von vielen Stimmten gestützt,<sup>41</sup> zuweilen aber auch abgelehnt.<sup>42</sup> Der Staat hat durch Steuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen teil. Er darf die Steuerquelle nicht nach und nach leerschöpfen, mit einer Vermögensteuer in kleinen Schritten das Eigentum nicht entziehen. Ansonsten würde aus der steuerlichen Teilhabe ein Vermögensentzug, die öffentliche Hand würde die eigenen Einnahmequellen zerstören. Eine Vermögensteuer muss daher – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – die Vermögenssubstanz unberührt lassen, darf niemanden zwingen, seinen Grundbesitz zu veräußern. Die Vermögensteuer ist wie die Grundsteuer auf den üblicherweise zu erwartenden Vermögensertrag beschränkt. „Hier begegnen sich das fiskalische Interesse an der Erhaltung der Steuerquelle und das Individualinteresse an der Bewahrung des eigenen Vermögens.“<sup>43</sup> Die Vermögensteuer ist nur verhältnismäßig, ist langfristig nur geeignet, den Staat zu finanzieren, wenn sie die Bemessungsgrundlage bewahrt und nicht wie der stete Tropfen höhlt.<sup>44</sup>

Die Kritik an diesem Verfassungsverständnis fand ihren Ausgangspunkt im Sondervotum zu der maßgeblichen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts. Der Senat schließe „echte Vermögensteuern, die am Vermögen selbst Maß nehmen“ und damit „eine der ältesten Steuerarten“ aus. Der verfassungsrechtliche Begriff der Vermögensteuer werde „so im Grunde zur Fehlbezeichnung.“<sup>45</sup> Dieser Befund aber nimmt die historischen Wurzeln der Vermögensbesteuerung in Deutschland nicht hinreichend auf. Vermögensteuern wurden zunächst als außerordentliches Hilfsmittel eingesetzt, um Kriegs- und andere Notlagen zu überbrücken.<sup>46</sup> Doch auch als die Vermögensteuer später durchgehend erhoben wurde, war das Steuerobjekt oft weniger der Vermögensbesitz, vielmehr der Vermögensertrag. Der Schutz der Privatsphäre stand einer Ermittlung des tatsächlichen Vermögens, später des Einkommens im Wege. Äußere Anzeichen wie bei der Tür- und Fenstersteuer oder der Sollertrag bestimmten die Besteuerung.<sup>47</sup> Die Vermögensteuer wurde im 19. Jahrhundert durch die Ertragsbesteuerung, insbesondere durch die Einkommensteuer in weiten Teilen ersetzt, ohne abgeschafft zu werden.<sup>48</sup> In den Beratungen zum Vermögensteuergesetz in der Weimarer Zeit wurde ausdrücklich betont, dass die Steuer das Vermögen nicht schrittweise verkleinern dürfe. „Ihre Begrenzung finde eine laufende Vermögensteuer in dem Erfordernis, daß sie aus dem Einkommen zu tragen ist, wenn sie nicht zu einer schleichenden Vermögenskonfiskation führen soll.“<sup>49</sup> Dieses Maß hat die Vermögensteuer und damit auch

<sup>40</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff.) – Vermögensteuer; BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer: Steuergegenstand der Grundsteuer ist „die Ertragsfähigkeit des Grundbesitzes als einer möglichen Einnahmequelle.“ Der BFH hat dieses Maß der Grundsteuer allerdings nicht ausdrücklich bestätigt, eine Zurückhaltung erkennen lassen (BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767).

<sup>41</sup> Siehe die Übersichten bei D. Birk, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, DStJG 22 (1999), 7 (20), der von einer überwiegenden Zustimmung spricht; N. Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 18 f. („herrschende Meinung“); P. Bechstein, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen, dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer, 1997, S. 133 ff.; jeweils mwN.

<sup>42</sup> J. Wieland, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003, insbes. S. 47 f., et passim mwN; A. Musil, DStR 2017, 1903 (1904).

<sup>43</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff., Zitat: 139 f.) – Vermögensteuer.

<sup>44</sup> N. Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 121 f.; H. Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 16. Die Beschränkung auf den Sollertrag schützt die Steuerquelle, verengt sie aber nicht (in eine andere Richtung weist J. Hey, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 33 ff.).

<sup>45</sup> Abweichende Meinung des Richters E.-W. Böckenförde, BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (159 f.) – Vermögensteuer.

<sup>46</sup> Siehe hierzu P. Bechstein, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern unter besonderer Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen, dargestellt am Beispiel der Vermögensteuer, 1997, S. 2; J. Wieland, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003, insbes. S. 3 f.

<sup>47</sup> G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005, S. 72 ff.; vgl. D. Birk, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, DStJG 22 (1999), 7 (10 f.).

<sup>48</sup> D. Birk, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, DStJG 22 (1999), 7 (10 f.); N. Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 5 f.: „Mit anderen Worten war diese Vermögensteuer sachlich eine Ertragsteuer [...]“ (S. 6).

<sup>49</sup> Entwurf eines Vermögensteuergesetzes vom 21.10.1921, Reichstag, 1. Wahlperiode 1921, Band 369, Nr. 2862, 14; siehe zu diesem Gesetz A. Hensel, Steuerrecht, 3. Auflage 1933, S. 225; BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139) – Vermögensteuer.

die Grundsteuer in Deutschland daraufhin geprägt.<sup>50</sup> Zwar spricht der Gesetzgeber in den 1970er Jahren von einem „gewandelten“ Verständnis der Vermögensteuer. Dieses Verständnis zielte aber primär auf die Bemessungsgrundlage und ein mit der Einkommensteuer abgestimmtes System der Steuerkonkurrenzen.<sup>51</sup> Der Verfassungsmaßstab der Sollertragsteuer, das Vermögen durch die Steuerlast nicht schrittweise zu konfiszieren und das Maß der zumutbaren steuerlichen Belastung zu wahren, wurde hierdurch nicht in Frage gestellt.

### 3.4 Kumulative Steuerlast – der enge Raum der Grundsteuerlast (BVerfG)

Der Staat darf in der Grundsteuer nur an möglichen Erträgen, nicht an erzielten Mieteinnahmen teilhaben. Hier unterscheidet sich die Vermögensteuer von der Einkommensteuer, die den tatsächlichen Ertrag belastet. Wird das Haus vermietet, erzielt der Steuerpflichtige Erträge, an denen die öffentliche Hand durch die Einkommensteuer teilhat. Diese Ertragsbesteuerung tritt dann zur Grundsteuer. Vermögen wird regelmäßig aus einer Finanzkraft erworben, die bereits der Ertragsbesteuerung – insbesondere der Einkommensteuer – unterlag. Zu diesen direkten Steuern treten die indirekten Steuern beim Erwerb und – bei Grundstücken – die Grundsteuer. Die so bewirkte kumulative Steuerlast bleibt bei der Grundsteuer unberücksichtigt. Die Kumulation aber muss das Maß der Verfassung wahren, in jedem Steuerfall verhältnismäßig sein. Die Grundsteuer kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus nicht gebundener Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regeln schon besteuert. Das Grundgesetz lässt für die Grundsteuer daher nur noch einen engen Belastungskorridor.<sup>52</sup>

### 3.5 Strukturelle Benachteiligung privaten Vermögens

Generell privilegieren Vermögensteuern wie die Grundsteuer bestimmte Eigentümer. Wer aus seinem Eigentum einen Ertrag erwirtschaftet, hat einen Vorteil, weil er aus diesem die Ertragsteuern und die Grundsteuer entrichten kann. Ein Eigentümer, der seinen Grund hingegen ohne Ertrag privat nutzt, kann aus dem Grundbesitz und damit dem Steuergegenstand<sup>53</sup> die Steuer nicht unmittelbar entrichten. Die Grundsteuer drängt so die Steuerpflichtigen, das Eigentum wirtschaftlich zu nutzen, es in Extremfällen gar zu veräußern, benachteiligt privat genutztes Vermögen strukturell.

### 3.6 Die heikle steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens

Die Grundsteuer wird als Vermögensteuer oft mit dem Befund begründet, ein vermögender Steuerpflichtiger sei leistungsfähiger als der Kollege mit gleichem Einkommen ohne Vermögen.<sup>54</sup> Mit dem grundrechtsbestimmten Denken begann im 19. Jahrhundert die freiheitsgerechtere Ertragsbesteuerung. Der Staat hat am Ertrag teil und überließ sodann der Freiheit des Steuerpflichtigen, wie er mit diesem versteuerten Einkommen, mit seinem Vermögen umgeht. Der Belastungsgrund der Grundsteuer fragt demgegenüber nach der schwer bestimmbar vermögensvermittelten steuerlichen Leistungsfähigkeit.

<sup>50</sup> K. Vogel, DStZ 1979, 28 (32); mit N. Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 7 f., wurde dieses Konzept „zumindest bis zum Jahr 1974 fortgeführt“ (S. 8); H. Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 11, betont die steuerbegrenzende Funktion des Sollertragskonzepts betont.

<sup>51</sup> Begründung des Entwurfs eines Vermögensteuergesetzes vom 4. Mai 1972, BT-Drs. VI/3418, 51 f., 56.

<sup>52</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; H. Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 16 ff.; A. Musil, DStR 2017, 1903 (1907); mit Blick auf die Vermögensabgabe G. Kirchhof, StuW 2011, 189 (insbes. 200 f.); siehe bereits unter 3. und 4.

<sup>53</sup> § 2 GrStG.

<sup>54</sup> D. Birk, Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus verfassungsrechtlicher Sicht, DStJG 22 (1999), 7 (16); siehe hierzu bereits die Gesetzesbegründung, BT-Drs. VI/3418, 51; abweichende Meinung des Richters E.-W. Böckenförde, BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (153) – Vermögensteuer.

### 3.7 Besteuerung ohne Anschauung des Steuerpflichtigen

Die Grundsteuer wird als Objektsteuer<sup>55</sup> ohne Ansehung der Person erhoben,<sup>56</sup> gleichgültig ob ein Milliardär in einer Villa wohnt oder sich eine Familie ein Eigenheim durch Kredit finanziert. Das Hausgrundstück der Familie ist wirtschaftlich jedenfalls in Teilen der Bank zuzurechnen, deren Kredit mit Zins abzuzahlen ist. Dennoch muss die Familie die Grundsteuer entrichten.<sup>57</sup> Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens ist jedenfalls in diesen Fällen nur äußerst schwer zu begründen. Die Einkommensteuer wird – trotz zahlreicher Steuerschlupflöcher und Systembrüche – demgegenüber zu Recht als die gerechteste Steuer bezeichnet, weil sie am ehesten die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt.<sup>58</sup> Die Grundsteuer hat diese Verhältnisse und das wirtschaftliche Eigentum stärker aufzunehmen.

### 3.8 Abwälzbarkeit – „Wohnsteuer“ und Existenzminimum

Ein Eigentümer, der seinen Grund vermietet und Grundsteuer entrichten muss, wird die Grundsteuerlast über die Miete auf die Mieter abwälzen. Letztlich tragen dann die Mieter die Steuer. Die Grundsteuer kann daher pointiert als Wohnsteuer kritisiert werden.<sup>59</sup> Sollte die Überwälzung aus rechtlichen Gründen, etwa aufgrund der sog. Mietpreisbremse, nicht gelingen, senkt die Grundsteuer die Rentabilität von Immobilieninvestitionen. Sie darf in diesen Wirkungen jedenfalls nicht in den elementaren Schutz des Wohnens durch das Existenzminimum eingreifen.<sup>60</sup> Dieses garantiert in den Worten des Bundesverfassungsgerichts die notwendigen Aufwendungen für „Nahrung, Kleidung, Hausrat, Unterkunft, Heizung, Hygiene und Gesundheit“ sowie für die „Möglichkeit zur Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen und zu einem Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben“, weil der Mensch „notwendig in sozialen Bezügen“ existiert.<sup>61</sup> Die Grundsteuer darf den Wohnraum nicht in einer das Existenzminimum bedrohenden Weise verteuern. Aber auch oberhalb dieses zwingenden verfassungsrechtlichen Maßes greift die öffentliche Hand in der Grundsteuer auf das Wohnen und damit auf eine Existenzbedingung zu, die sie in Gestalt der Wohnungsbauförderung und des Wohngeldes fördert. In dieser gegenläufigen Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise ein Verfassungsverstoß, jedenfalls aber eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast gesehen.<sup>62</sup> Jedenfalls müssen neue grundsteuerliche Bemessungsregeln die möglichen finanziellen Folgen gerade in Räumen mit hohen Mieten sorgsam antizipieren und werten.

### 3.9 Gesetzliche Typisierungen im Massenfallrecht, einfache Bewertungsregeln (BVerfG)

Der verfassungsrechtliche Auftrag, eine Gleichheit im Belastungserfolg zu erreichen,<sup>63</sup> ist im Ausgangspunkt durch den Steuergesetzgeber zu erfüllen. Die Grundsteuer ist mit den etwa 35 Millionen zu bewertenden Einheiten<sup>64</sup> wie die Einkommensteuer<sup>65</sup> steuerliches Massenfallrecht. Die grundsteuerlichen Bewertungsregeln dürfen und sollen

<sup>55</sup> BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; siehe bereits unter 2.

<sup>56</sup> BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767: „Für Real- oder Objektsteuern ist charakteristisch, dass das Steuerobjekt (bei der Gewerbesteuer: der Gewerbebetrieb; bei der Grundsteuer: der Grundbesitz) ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und ihre persönliche Beziehung zum Steuerobjekt erfasst und daher auch nicht auf die persönliche Leistungsfähigkeit abgestellt wird.“ Siehe zudem K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 961; C. Fuest / L. Immel / D. Meier / F. Neumeier, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, S. 30, sprechen deshalb sogar davon, dass durch die Grundsteuer das Leistungsprinzip verletzt ist.

<sup>57</sup> Die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken benutzten Grundbesitz ist eng (§ 5 GrStG).

<sup>58</sup> J. Lang, in: Tipke / Lang, Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 1.

<sup>59</sup> Vgl. J. Hey, in: dies. / Maiterth / Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 89 mwN

<sup>60</sup> K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 958 f., 963.

<sup>61</sup> BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua, BVerfGE 125, 175 (223 mwN) – Hartz IV-Gesetz.

<sup>62</sup> Siehe hierzu und für die Diskussion R. Seer, in: Tipke / Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 16 Rz. 3 f. mwN

<sup>63</sup> Siehe unter 1. mwN

<sup>64</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (808 mwN) – Grundsteuer.

<sup>65</sup> BMF, Steuereinnahmen 2016 – I A 6, 18.8.2017; BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, 2016/2017, 24.

daher, um praktikabel zu sein, Typisierungen nutzen, auch Pauschalierungen wählen,<sup>66</sup> und so „Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, generalisierend vernachlässigen.“<sup>67</sup> Gesetzliche Typisierungen müssen (1.) „von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber [2.] keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss [3.] realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Zudem dürfen die tatsächlichen Anknüpfungspunkte für die Typisierung den Normzweck nicht verfehlen.“<sup>68</sup> Typisierungen müssen (4.) verhältnismäßig sein, auf tragfähigen Gründen beruhen und wesentlichen Unterschieden der Betroffenen Rechnung tragen. Dabei sind (5.) die weiteren grundgesetzlichen Maßstäbe, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit zu beachten.<sup>69</sup> Wird dieser Raum gesetzlicher Typisierung für klare, einfach anzuwendende grundsteuerliche Bewertungsregeln genutzt, bewirken die Gesetze eine gerade im Massenvollzug förderliche Normklarheit, verhindern Gestaltungsmissbrauch, entlasten die Steuerbetroffenen und die Finanzverwaltung.<sup>70</sup>

---

<sup>66</sup> BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897.

<sup>67</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30) – Gewerbesteuer; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff.) – Erbschaftsteuer.

<sup>68</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30) – Gewerbesteuer.

<sup>69</sup> Siehe unter 1. mwN

<sup>70</sup> Allgemein zu diesen Vorzügen der steuergesetzlichen Typisierung J. Isensee StuW 1994, 3 (9 f.); H. G. Ruppe, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998), 29 (37 f.); G. Kirchhof, in: Kirchhof / Ratschow, BeckOK EstG, 2018, § 2 Rn. 58 ff. mwN

## 4. VERKEHRSWERTMODELL

### 4.1 Erhebliche Vollzugsprobleme – keine Privatisierung der Eingriffsverwaltung

Teilweise wird erwogen, den Grundbesitz für die Bemessung der Grundsteuer in dynamischen Verkehrswerten zu erfassen. Mit „aus Verkaufsfällen abgeleiteten Daten des Immobilienmarktes“ – der Grundstücks- und Gebäudeart, der Grundstücksgröße, Lage, Wohn- und Nutzfläche, der Nutzungsart, dem Baujahr und den Eigentumsverhältnissen – soll die Bewertung in einem rechnergestützten Prozess gelingen. Die Daten würden von den nach dem Baurecht zu bildenden Gutachterausschüssen bereitgestellt. Die Grundstückswerte sollen „entsprechend der Entwicklung des Grundstücksmarktes automationsgestützt jährlich fortgeschrieben werden.“<sup>71</sup>

Gegen dieses Modell wird eingewandt, dass die notwendigen Informationen gegenwärtig nicht zur Verfügung stünden.<sup>72</sup> Es handle sich „auch bei höchstmöglichem EDV-Einsatz um eine äußerst komplexe, die Verwaltung in einem Höchstmaß belastenden Aufgabe [...], die außerdem ohne eine entsprechende verbesserte Ausstattung der kommunalen Gutachterausschüsse nicht zu leisten“ sei.<sup>73</sup> „Eine individuelle Verkehrswertermittlung scheidet“ – in den Worten des Bundesrates – „angesichts der bundesweit rund 35 Millionen wirtschaftlichen Einheiten [...] als zu verwaltungsaufwändig aus.“<sup>74</sup> Der Verkehrswert sei – so wird ergänzt – „die aufwändigste und streitanfälligste Bemessungsgrundlage“ der Grundsteuer.<sup>75</sup>

Die für die Verkehrswertermittlung notwendigen Daten sind nicht oder nur äußerst schwer verfügbar. Daher wird vorgeschlagen, den Grundsteuerpflichtigen Erklärungen aufzugeben und so die maßgeblichen Information zu erhalten.<sup>76</sup> Die Steuerpflichtigen würden aber strukturell überfordert, wenn sich die neuen Mitwirkungspflichten nicht in leicht verfügbaren Angaben erschöpfen. Das grundrechtliche Belastungsmaß im Steuerverfahren droht verletzt zu werden. Fehlinformationen wären nicht auszuschließen, die gleichmäßige Besteuerung wäre im Massenverfahren der Grundsteuer gefährdet.

Daher wird erwogen, die notwendigen Daten von privaten Dritten zu erhalten, die vom Steuerverhältnis gegenwärtig nicht betroffen sind, etwa von Maklern, Banken oder anderen Unternehmen, die Immobilien aus erwerblichen Gründen bewerten.<sup>77</sup> Ein solcher Einsatz Privater im Steuerverfahren wäre ein Novum. Er würde sich strukturell von den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und der darüber hinausgreifenden Indienstnahme Privater für den Steuervollzug unterscheiden.<sup>78</sup> Es ginge nicht um Erklärungen des Steuerpflichtigen aus eigener Kenntnis, nicht um Leistungen von Experten – von Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern –, die vom Steuerpflichtigen beauftragt wurden. Auch würden nicht ohnehin mit maßgeblichen Finanzflüssen Betraute wie die Arbeitgeber oder Banken eingesetzt. Vielmehr würde der Fiskus auf – aus der Perspektive des Steuerverfahrens – fremde Dritte zurückgreifen, um die Grundlagen der steuerlichen Bewertung und damit des Steuereingriffs zu ermitteln.

<sup>71</sup> Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010, S. 4 f.

<sup>72</sup> D. Nehls / W. Scheffler, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, 2015, S. 48 ff.

<sup>73</sup> R. Seer, DB 2018, 1488 (1491).

<sup>74</sup> Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

<sup>75</sup> Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 5; kritisch auch C. Fuest / L. Immel / D. Meier / F. Neumeier, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, S. 30; W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 42 f.; vgl. J. Becker, BB 2011, 535 (537 f.); J. Hey, in: dies. / Maiterth / Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 82 f.

<sup>76</sup> M. Broer / L. J. Jarass, BB 2018, 919 (923).

<sup>77</sup> Siehe bereits F.-J. Cremers, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 82 ff.; C. W. Barthel, DB 2018, 1161 ff.

<sup>78</sup> Siehe hierzu D. Drüen, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 36 ff.; G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, 2005.



Die öffentliche Hand aber darf die Verantwortung für den hoheitlichen Steuereingriff und die Gleichheit der Besteuerung nicht strukturell auf fremde Dritte abwälzen.<sup>79</sup> Sie würde sich damit in eine verfassungsrechtlich kaum zu vertretene Abhängigkeit begeben. In dem von den Dritten erwarteten Entgelt würden neue Kosten des Besteuerungsverfahrens entstehen, der Grundsteuerertrag gesenkt. Der Fiskus würde die Aufgabe der systematischen Erfassung und Sicherung der Besteuerungsgrundlagen auf fremde Dritte übertragen, sich so dem Problem der Fehlbeurteilungen durch die Dritten aussetzen. Die Folgen von Fehleinschätzungen oder computertechnischen Pannen wären im steuerlichen Massenverfahren der Grundsteuer erheblich. Für die 35 Millionen zu bewertenden grundsteuerlichen Einheiten<sup>80</sup> würden gleichheitswidrige Belastungen bewirkt. Die grundrechtliche Breitenwirkung wäre enorm, der Verfassungsverstoß würde schwer wiegen. Der Fiskus könnte die Daten gerade in einem automatisierten Verfahren kaum prüfen, würde – ggf. wie die Steuerpflichtigen – die Fehler nicht oder nur schwer entdecken. Es bestünde die Gefahr eines von der öffentlichen Hand nicht verantworteten steuerlichen Massenverstoßes gegen die Grundrechte. Angesichts dieser schwerwiegenden Gefahren und der möglichen Alternativen<sup>81</sup> ist der erwogene Einsatz fremder Dritter im Besteuerungsverfahren verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen. Zu Recht weist das Bundesverfassungsgericht darauf hin, dass im steuerlichen Massenverfahren ein einfaches Recht gesetzt werden muss, das die Steuerpflichtigen und den Fiskus nicht überfordert, die elementare Gleichheit im Belastungserfolg in der Vielzahl der Fälle erreicht.<sup>82</sup> Von vornherein ist ein von den Steuerbetroffenen handhabbares Bewertungssystem auf den Weg zu bringen – und keine Abhängigkeit von Daten fremder Dritter.

## 4.2 Übermaßverbot, soziale Verwerfungen, erhebliche wirtschaftliche Folgen

Die Preise für Grundbesitz haben sich in Deutschland in den letzten Jahren erheblich erhöht, sind in manchen Regionen dramatisch gestiegen. Bei einem Index von 100 im Jahr 2004 liegen die Immobilienpreise heute im Durchschnitt bei 130. In sog. „Schrumpfreionen“ betrug der Anstieg nur 11 Punkte, in den Wachstumsgebieten demgegenüber mit 55 Punkten rund 50 Prozent.<sup>83</sup> In bestimmten Ballungszentren ragt die Preisentwicklung über diese Durchschnittswerte hinaus, wenn die Kaufpreise für Ein- und Zweifamilienhäuser pro Quadratmeter in Berlin in den letzten 14 Jahren von 2.044 auf 3.591 Euro und in München von 4.513 auf 8.015 Euro gestiegen sind.<sup>84</sup> Parallel zu den Kaufpreisen sind die durchschnittlichen Nettokaltmieten in den letzten 12 Jahren ebenfalls deutlich teurer geworden. Bei einem Index von 100 im Jahr 2012 ist die Nettokaltmiete in Sachsen um fünf Punkte, in Brandenburg um sieben, in anderen Bundesländern um neun und zehn Punkte (Thüringen und Mecklenburg-Vorpommern), um 16 (Baden-Württemberg, Nordrhein-Westfalen) oder um 18 Punkte (Hessen) gestiegen. Bayern und Berlin stehen mit einem durchschnittlichen Anstieg von 19 Punkten an der Spitze.<sup>85</sup> Auch hier heben sich bestimmte Stadtviertel deutlich von der durchschnittlichen Entwicklung ab, wenn im Glockenbachviertel in München die Mieten um 52 Prozent, in Flingern in Düsseldorf um 53 Prozent, im Bahnhofsviertel in Frankfurt um 60 Prozent und in Vierteln in Berlin gar um 105 und 111 Prozent angestiegen sind.<sup>86</sup> Diese Werte verdeutlichen, dass sich die Grundsteuerlast bei einer Bemessung nach Verkehrswerten insgesamt deutlich, in bestimmten Gemeinden und Vierteln sogar dramatisch erhöhen würde. Eine aktuelle Analyse geht davon aus, dass sich Steuerlast und Aufkommen der Grundsteuer bei unverändertem Hebesatz in der Stadt Fürth in Bayern bei einem Verkehrswertmodell um das zehnfache erhöhen würden. In den exemplarisch

<sup>79</sup> F.-J. Cremers, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 82 ff.; siehe zu den engen Grenzen der Privatisierung im Steuerrecht angesichts der Indienstnahme der Arbeitgeber G. Kirchhof, Die Erfüllungspflichten des Arbeitgebers, 2005, S. 25 ff.

<sup>80</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (808 mwN) – Grundsteuer.

<sup>81</sup> Siehe unter 5. und 6.

<sup>82</sup> BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29 f.) – Gewerbesteuer; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften; siehe bereits unter III. 1. und 8. mwN

<sup>83</sup> Statista, Entwicklung der Immobilienpreise in Deutschland von 2004 bis zum 3. Quartal 2018, 2018.

<sup>84</sup> In Frankfurt sind die Preise von 2.709 auf über 4.000 Euro, in Hamburg von 2.574 auf 4.078 angestiegen (Statista, Entwicklung der Kaufpreise für Ein- und Zweifamilienhäuser in Berlin, Frankfurt, Hamburg und München von 2004 bis zum 3. Quartal 2018 (in Euro pro Quadratmeter), 2018).

<sup>85</sup> Destatis, Index der Nettokaltmieten: Bundesländer, Jahre, Stand: 5.11.2018. Hamburg und Schleswig-Holstein wurden nicht berücksichtigt, weil sie keine eigenen Verbraucherpreisindizes veröffentlichen.

<sup>86</sup> Staista, Mietpreisentwicklung in den Szenevierteln deutscher Großstädte von 2007 bis 2017, 2018.

genannten teuren Ballungszentren wäre ein noch höherer Steueranstieg zu verzeichnen. Beim ebenfalls untersuchten Äquivalenzmodell würden Last und Einnahmen um knapp 20 Prozent sinken, beim Kostenwertmodell um ca. 68 Prozent steigen.<sup>87</sup>

Würde die Bemessung der Grundsteuer an die aktuellen Verkehrswerte anknüpfen, würde sich die Grundsteuerlast in bestimmten Regionen um das Zehnfache und mehr erhöhen. Eine solche dramatische Steuererhöhung wäre – auch angesichts der im Vergleich zu anderen Steuern niedrigeren Grundsteuerlast – kaum am Maß des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit zu rechtfertigen. Das Verkehrswertmodell droht den ohnehin engen grundsteuerlichen Belastungsraum<sup>88</sup> zu verlassen. Übergangsregeln könnten den Effekt nur mildern, nicht verhindern. Zudem würden aufgrund der großen regionalen Unterschiede in der Preisentwicklung grundsteuerliche Belastungsdifferenzen in erheblicher Bandbreite entstehen. Der Systemwechsel müsste sich vor dem Gleichheitssatz rechtfertigen. Das vorgeschlagene Verkehrswertmodell fasst den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht treffend.<sup>89</sup> Daher kann die freiheits- und gleichheitsrechtliche Rechtfertigung der dramatischen Folgen von vornherein nicht gelingen. In den gezeichneten Belastungswirkungen verletzt das Verkehrswertmodell die Grundrechte.

Würde die Grundsteuer erheblich steigen, könnten Eigentümer von in breitem Maße kreditfinanzierten Immobilien Zahlungsschwierigkeiten bekommen. Die heikle Frage nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Vermögens wäre verfassungsrechtlich intensiviert, aber nicht beantwortet, insbesondere wenn der Grundbesitz wirtschaftlich weniger dem zinszahlungspflichtigen Steuerpflichtigen, sondern der Bank zuzurechnen ist.<sup>90</sup> Vermieter könnten hingegen die erhöhte Grundsteuer in der Regel auf ihre Mieter abwälzen. Gerade in Regionen, in denen der Wohnraum wie in München, Düsseldorf, Frankfurt oder Berlin gegenwärtig sehr teuer ist, würden die Mietpreise wegen der Grundsteuerreform voraussichtlich weiter steigen. Das Anliegen, bezahlbaren Wohnraum zu schaffen, das insbesondere in der sog. Mietpreisbremse bewusst wird, würde nachhaltig gestört, die erhebliche immobilienpreisbedingte Inflation weiter gesteigert. Das Verkehrswertmodell droht, die heikle Frage nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Vermögens deutlich zu verschärfen und soziale Verwerfungen in Ballungsräumen mit hohen Wohnpreisen zu bewirken.

Eine auf den Verkehrswert ausgerichtete steuerliche Bemessung der Grundsteuer wird auch die Grundsteuerlast von Unternehmen mit Grundbesitz in attraktiven Lagen deutlich erhöhen. Die unterschiedlichen Hebesätze der Gemeinden haben bereits im geltenden System zu Belastungsunterschieden geführt. Die erwogene Ausrichtung auf den Verkehrswert droht deutlich höhere Belastungsdifferenzen und erhebliche Folgen für die Wirtschaft zu verursachen. Die Politik betont, das derzeitige Aufkommen der Grundsteuer sichern zu wollen.<sup>91</sup> Doch geht es verfassungsrechtlich nicht nur um die Sicherung des Gesamtaufkommens und damit der finanziellen Entscheidungsmacht der öffentlichen Hand, insbesondere der Gemeinden. Am Maß der Grundrechte sind die konkreten grundsteuerlichen Lasten und Belastungsunterschiede, die durch die notwendige Reform bewirkt werden, zu prüfen. Die erwogene Bemessung nach dem Verkehrswert wird die Grundsteuer in bestimmten Räumen dramatisch – um das Zehnfache – erhöhen. Der ohnehin von Verfassungs wegen enge Belastungsraum der Grundsteuer<sup>92</sup> droht gerade in wichtigen Sozial- und Wirtschaftsräumen überschritten zu werden. Die Bewertungsregeln der Grundsteuer sind zeitnah zu erneuern. Dann aber sollte kein System gewählt werden, das im Vergleich zum bestehenden Recht erhebliche, nicht zu rechtfertigende Belastungsunterschiede bewirkt und das steuerliche Übermaßverbot verletzt. Ein Verfassungsverstoß ist nicht durch einen anderen zu ersetzen.

---

<sup>87</sup> D. Nehls / W. Scheffler, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, 2015, S. 91.

<sup>88</sup> Siehe zu den engen grundsteuerlichen Belastungsgrenzen unter 3., insbesondere unter 3.3 bis 3.6

<sup>89</sup> Siehe sogleich unter 4.4

<sup>90</sup> Siehe unter 3.6

<sup>91</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, 2018, S. 117, Zeilen 5495 f.

<sup>92</sup> Siehe unter 3.3 und 4.

### 4.3 Keine selbsterhöhende Vermögensteuerschuld, keine automatische Aufdeckung stiller Reserven

Würde der Verkehrswert wie erwogen der Bemessung der Grundsteuer zugrunde gelegt und jeweils zeitnah aktualisiert, käme es zu einem steuerlichen Systembruch. Die Grundsteuerlast würde sich nach den sich entwickelnden Verkehrswerten richten, mit diesen steigen und fallen. In der dann jährlich der Wertentwicklung angepassten Grundsteuerlast würden die stillen Reserven in den Grundstückswerten aufgedeckt. Diese Aufdeckung widerspricht dem bestehenden Steuersystem.

Die Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer belasten den am Markt erzielten Ertrag. Die steuerliche „Stille“ von Reserven folgt für diese Abgaben aus dem ertragsteuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, nach dem sich Steuern nach der für die Steuerzahlung verfügbaren Finanzkraft bemessen. Stille Reserven entstehen insbesondere durch „ruhende“ Wertzuwächse und Abschreibungen. Das Anschaffungs- oder Herstellungskostenprinzips bildet nachträgliche Werterhöhungen zu Recht nicht ab. Der „stille“ Zuwachs führt zwar zu einer höheren Bonität. Doch kann der Steuerpflichtige über die Finanzkraft nicht verfügen, sofern der Wertzuwachs etwa durch eine Veräußerung nicht realisiert wird. Stille Reserven dürfen daher – auch unabhängig von den nicht selten auftretenden Bewertungsproblemen – nicht jährlich, sondern nur in bestimmten Fällen aufgedeckt werden, Übertragungen sind möglich. Teilweise ordnet das Steuerrecht auch ausdrücklich an, die Besteuerung stiller Reserven aufzuschieben. Nur in besonderen Fällen und als ultima ratio werden die ruhenden Wertzuwächse ohne eine Realisation besteuert.<sup>93</sup>

Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer greifen andere Grundsätze. Diese Steuer belastet nicht den am Markt erzielten Ertrag, sondern den Wert des Vermögenszuwachses zu einem bestimmten Zeitpunkt, dem Erbfall oder der Schenkung.<sup>94</sup> Folgerichtig werden hier stille Reserven aufgedeckt. Als Steuer auf einen einmaligen Ertrag ohne eigene Marktanstrengung bildet die Erbschaft- und Schenkungsteuer einen Sonderfall der Ertragsteuern. Den übrigen Ertragsteuern ist gemein, dass die Reserven nicht jährlich aufgedeckt werden.

Eine kontinuierliche, gleichsam automatische Aufdeckung stiller Reserven ist dem steuerlichen Gesamtsystem fremd, wird auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht durchgeführt, weil diese den Wertzuwachs in einem Zeitpunkt bemisst.<sup>95</sup> Die Grundsteuer und auch die gegenwärtig ausgesetzte Vermögensteuer versperren sich einem solchen System. Anders als die Ertragsteuern greifen die Vermögen- und die Grundsteuer auf Finanzkraft zu, die aus dem Steuergegenstand – dem Grundbesitz und Vermögen – nicht unmittelbar geleistet werden kann.<sup>96</sup> Wenn bei den Ertragsteuern die stillen Reserven nicht permanent aufgedeckt werden, ist ein solches System daher erst recht nicht für die Grundsteuer und auch nicht für die Vermögensteuer zu wählen, die nur in den Grenzen der Sollertragsbesteuerung erhoben werden dürfen. Der Steuerpflichtige kann über die Finanzkraft dieser Reserven auch im Rahmen dieser Steuern nicht unmittelbar verfügen.

Bei einer kontinuierlichen Aufdeckung würde die Steuerlast gerade in Ballungszentren, in denen die Immobilienwerte steigen, gleichsam automatisch erheblich erhöht. Auch unabhängig von der schwierigen Frage, wie die Verkehrswerte aktuell, rechtssicher und gleichheitsgerecht zu ermitteln sind,<sup>97</sup> bestünde keine Gewähr, dass diese sich automatisch selbsterhöhende Vermögen- und Grundsteuerschuld die grundrechtlichen Grenzen der Verfassung wahrt.<sup>98</sup>

<sup>93</sup> Insgesamt J. Hennrichs, in: Tipke / Lang, Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 9 Rz. 401 ff., 421 ff., 450 ff.

<sup>94</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Steuersätze der Erbschaftsteuer.

<sup>95</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Steuersätze der Erbschaftsteuer.

<sup>96</sup> Siehe unter 2., insbesondere unter 2.5 bis 2.8 auch für den Fall vermieteten Grundbesitzes.

<sup>97</sup> Siehe unter 1.

<sup>98</sup> Siehe zu diesen und für die Wertentwicklung bereits unter 2.

Anders als bei den Ertragsteuern würde eine Wertentwicklung in der Bemessungsgrundlage gerade keine für die Steuerzahlung verfügbare Finanzkraft spiegeln. Daher könnten im vorgeschlagenen Verkehrswertsystem grundsteuerliche Höchstgrenzen erwogen werden. Diese würden aber das Gleichmaß nicht wahren, wenn die Grundsteuerlast gerade bei erheblichen Wertzuwächsen so im Verhältnis gemindert würde. Das bestehende Steuersystem widerspricht der erwogenen kontinuierlichen Aufdeckung stiller Reserven zu Recht.

Die Grundsteuer ist eine Objekt- und Realsteuer, die im Äquivalenzprinzip gerechtfertigt wird und nur in den Grenzen der Sollertragsbesteuerung erhoben werden darf. Sie wird dabei aus der durch den Grundbesitz vermittelten Leistungskraft gerechtfertigt.<sup>99</sup> Diese Leistungskraft aber ändert sich nicht jährlich. Der Charakter der Grundsteuer steht einer kontinuierlichen Aufdeckung stiller Reserven entgegen. Der Grundbesitz ist für den Steuerpflichtigen und die steuerliche Bemessung ein Kontinuum, mögen die Preise des Immobilienmarkts auch steigen. Ein möglicher Ertrag passt sich ebenfalls nicht gleichsam in Echtzeit der Preisentwicklung an; die Miete kann nur in den Grenzen des Mietvertrags und des Mietrechts gesteigert werden. Aktuelle Verkehrswerte sind im geltenden Steuersystem nicht generell einzustellen, sondern erst, wenn die Erbschaft- oder Schenkungsteuer oder einen für die weiteren Ertragsteuern maßgeblichen Vorgang ausgelöst wird. Demgegenüber würde sich die Grundsteuerlast im erwogenen Modell jährlich verändern. Solche Schwankungen, eine solche Volatilität entspricht nicht der Objektbesteuerung und dem auf Planungssicherheit und verfügbare steuerliche Leistungsfähigkeit ausgerichteten Steuersystem. Das vorgeschlagene Modell vermag in dieser Volatilität kurzfristig erhebliche Einnahme- und Belastungsunterschiede zu bewirken. Diese Unsicherheiten sollten dem Fiskus und den Steuerpflichtigen erspart bleiben.<sup>100</sup>

#### 4.4 Eigenständiger grundsteuerlicher Belastungsgrund (BVerfG, BFH, Bundesrat)

Die steuerlichen Systemfehler des erwogenen Verkehrswertmodells deuten bereits auf einen grundlegenden Irrtum. Eine realitätsgerechte Bemessung der Grundsteuer verlangt gerade nicht, den Verkehrswert zugrunde zu legen und diesen ständig anzupassen.<sup>101</sup> Das Bundesverfassungsgericht und der Bundesfinanzhof haben betont, dass ein neues Grundsteuergesetz den steuerlichen Belastungsgrund bestimmen und aus diesem die Bemessung herleiten muss.<sup>102</sup> Diese verfassungsgebundene, diese freiheits- und gleichheitsrechtliche Rechtfertigung wird für die Bemessungsgrundlage des vorgeschlagenen dynamischen Verkehrswerts aber nicht gelingen.

Die Grundsteuer ist keine Vermögensteuer. Die Vermögensteuer ist gesetzlich geregelt,<sup>103</sup> wird aber aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht erhoben.<sup>104</sup> Die Grundsteuer muss sich von Verfassung wegen von der Vermögensteuer rechtserheblich unterscheiden. Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Gesetzgeber in den klaren Worten des Bundesverfassungsgerichts, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern oder eine Steuer zwei Mal zu regeln („Gleichartigkeitsverbot“).<sup>105</sup> Der Wert des Vermögens und damit auch des Grundbesitzes aber ist Gegenstand

<sup>99</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff.) – Vermögensteuer; BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; siehe bereits unter 3.2 und 3.3 mwN

<sup>100</sup> Deutlich: Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 3 ff.

<sup>101</sup> So aber Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010, S. 4: „Die Reform kann dauerhaft nur gelingen, wenn sie neben den Forderungen nach Akzeptanz und Transparenz auch den Anforderungen der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts an eine gleichheitsgerecht gestaltete Bemessungsgrundlage gerecht wird. Das bedeutet für die Grundsteuer, dass die Bemessungsgrundlage so gestaltet sein muss, dass sie die Werte der Grundstücke in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet. Eine realitätsgerechte Grundstücksbewertung kann sich nur am Verkehrswert orientieren.“ Siehe auch F.-J. Cremers, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 88.

<sup>102</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer; siehe bereits unter 3.1

<sup>103</sup> Vermögensteuergesetz vom 14.11.1990 (BGBl. I, 2467), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 29.10.2001 (BGBl. I, 2785).

<sup>104</sup> BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (142 ff.) – Vermögensteuer.

<sup>105</sup> BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (202 ff., Zitat: 202) – Kernbrennstoffsteuer, auf Grundlage der Gesetzgebungskompetenzen und der Verteilung des Steuerertrags; zum Verbot der „doppelten Besteuerung“: BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BFH v. 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591 mwN.

der Vermögensteuer. Dieser Wert ist nicht in dynamischen Verkehrswerten zu ermitteln.<sup>106</sup> Die Grundsteuer darf aber auch auf einen anders bemessenen Verkehrswert nicht einfach mit dem Verweis auf eine realitätsgerechte Bewertung zu greifen. Der Belastungsgrund der Grundsteuer muss sich von dem der Vermögensteuer rechtserheblich unterscheiden. Diese Unterscheidungsgebote verbieten keine parallele Bemessung der Steuer. So konnten für alle an Vermögenswerte anknüpfende Steuern Einheitswerte gebildet werden. Auch darf die Gewerbesteuer im Gewerbeertrag den nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn zugrunde legen. Steuern, die von einem gemeinsamen Ausgangswert ausgehen, müssen sich aber sodann in Begründung und Bemessung unterscheiden.

Die Grundsteuer wird auch nicht auf den Verkauf von Grundeigentum erhoben, für den der aktuelle Verkehrswert maßgeblich ist. Anders als die Erbschaft- und Schenkungsteuer<sup>107</sup> belastet die Grundsteuer auch nicht den gegenwärtigen Wert des anfallenden Vermögenszuwachses.<sup>108</sup> Die grundsteuerliche Bemessung nach dem aktuellen Verkehrswert begeht den entscheidenden Fehler, die Bewertung an der Vermögensteuer, der Erbschaft- und Schenkungssteuer oder ganz anderen Vorgängen wie dem Verkauf zu orientieren und sie nicht – wie vom Bundesverfassungsgericht,<sup>109</sup> dem Bundesfinanzhof<sup>110</sup> und dem Bundesrat<sup>111</sup> gefordert – auf die besonderen Erfordernisse der Grundsteuer auszurichten.

Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, die im Äquivalenzgedanken gerechtfertigt wird. Sie knüpft an die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit an und bietet eine ergänzende Abgabe für die Leistungen der Gemeinden, die nicht durch Gebühren und Beiträge abgegolten werden.<sup>112</sup> Das Äquivalenzprinzip fordert als allgemeine Rechtfertigung der Grundsteuer nicht, dass die Steuerlast stets präzise nach den angebotenen Leistungen bemessen wird, einer Individualäquivalenz folgt.<sup>113</sup> Wenn der Gesetzgeber aber von Verfassungs wegen den grundsteuerlichen Belastungsgrund bestimmen und aus diesem die Bemessung herleiten muss,<sup>114</sup> darf sich die Grundsteuer als Objekt- und Äquivalenzsteuer nicht zu weit vom Äquivalenzprinzip lösen. Der Verkehrswert aber spiegelt die Leistungen der öffentlichen Hand nicht mit hinreichender Genauigkeit. „Die kommunalen Infrastrukturkosten fallen“ – dies betont ein anderer Reformvorschlag zu Recht – „unabhängig vom Wert der Grundstücke und der darauf errichteten Gebäude an.“<sup>115</sup> Zwar darf und soll der Gesetzgeber im Massenfallrecht der Grundsteuer Typisierungen nutzen, Pauschalierungen wählen und so Besonderheiten generalisierend vernachlässigen, damit das Steuerrecht durch die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung angewandt werden kann, beide Seiten nicht überfordert werden und eine Gleichheit im Belastungserfolg bewirkt wird. Die gesetzlichen Regeln müssen dabei aber von einer möglichst breiten Beobachtung

<sup>106</sup> Siehe unter 3.

<sup>107</sup> BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Steuersätze der Erbschaftsteuer: „Der Gesetzgeber verfolgt mit der Erbschaftsteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung das Ziel, den durch Erbfall oder Schenkung anfallenden Vermögenszuwachs jeweils gemäß seinem Wert zu erfassen und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (die durch Erbfall oder Schenkung vermittelte Bereicherung) des Erwerbers – wenn auch in unterschiedlichen Steuersätzen nach Maßgabe des Verwandtschaftsgrades und dem Wert des Erwerbs – zu besteuern (§ 10 Abs. 1 ErbStG).“

<sup>108</sup> Siehe bereits unter 3.

<sup>109</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; siehe bereits unter 3.1

<sup>110</sup> BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer; siehe bereits unter 3.1

<sup>111</sup> Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

<sup>112</sup> BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer: BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), S. 714 f.; siehe bereits unter 3.2

mwN

<sup>113</sup> K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 957, 961 f.; treffender wird in der aktuellen wissenschaftlichen Diskussion nicht vom Äquivalenzprinzip, sondern vom Nutzenprinzip gesprochen: St. Grunow, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2017, S. 188 ff.; siehe auch hierzu bereits unter 3.2

<sup>114</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer; siehe bereits unter 3.1

<sup>115</sup> Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 5.

der Regelungsgegenstände ausgehen, dürfen sich nicht an einem atypischen Fall orientieren, haben vielmehr realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde zu legen, der den Normzweck nicht verfehlt.<sup>116</sup> Die grundsteuerliche Bewertung nach den aktuellen Verkehrswerten verletzt dieses Maß. Der Verkehrswert des Grundbesitzes richtet sich insbesondere nach der Lage. Ein kleines Haus oder eine Wohnung in Bestlage haben einen höheren Verkehrswert als ein großes Gebäude am unattraktiven Gemeinderand. Grundsteuerpflichtige mit Grundbesitz in Bestlage beanspruchen aber nicht strukturell deutlich mehr Leistungen der Gemeinde. Ganz im Gegenteil wird ein größeres Haus am Gemeinderand von den Leistungen der öffentlichen Hand typisierend mehr profitieren, als der kleine Grundbesitz im Gemeindezentrum. Der Verkehrswert bietet kein sachgerechtes Kriterium, die Leistungen der Gemeinde zu fassen.

Diese Einwände und auch die verfassungsgebote Unterscheidung zur Vermögensteuer bedeuten nicht, dass der Wert des Grundbesitzes für die grundsteuerliche Bewertung schlechterdings nicht herangezogen werden könnte. Die Grundsteuer belastet die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft (Objektsteuer). Infrastrukturinvestitionen und weiteren Leistungen einer Gemeinde wirken sich auf den Wert von Grundstücken aus, sodass der Grundstücks-wert die Leistungen der öffentlichen Hand typisierend zu fassen vermag (Äquivalenzsteuer). Gerade im Vergleich ländlicher Regionen mit Ballungsgebieten wird deutlich, dass der Anschluss an öffentliche Verkehrsmittel, an Straßen, Wege und ein leistungsstarkes Telefonnetz, auch eine Wirtschaftsförderung, Kulturangebote, Kindergärten, Schulen und Universitäten wertbestimmend für den Grundbesitz sind. Insoweit steht der Wert des Grundbesitzes in einem Zusammenhang mit den Leistungen der öffentlichen Hand, den der Gesetzgeber im Rahmen seines Entscheidungsraums für die Bemessung der Grundsteuer typisierend nutzen kann. Die Steuerlast ist zwar nicht punktgenau aus ihrem Belastungsgrund, aus der Steuerrechtfertigung und dem Steuercharakter zu ermitteln.<sup>117</sup> Doch fassen die vorgeschlagenen objektbezogenen marktaktuellen Verkehrswerte den äquivalenzsteuerlichen Charakter der Grundsteuer nicht treffend. Wie im Beispiel verdeutlicht spiegeln die erheblichen Wertunterschiede im Grundbesitz in einer Gemeinde die von dieser strukturell einheitlich erbrachten Leistungen nicht sachgerecht. Wird der Wert des Grundbesitzes demgegenüber in einem gemeindepauschalen Regionalwert und damit in einem Gemeindegebiet einheitlich erfasst, wäre die Grundsteuer – anders als im vorgeschlagenen Verkehrswertmodell – sachgerecht bemessen. Dieser Wert würde die einheitlichen Leistungen einer Gemeinde und die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft erfassen, sich dabei aber – wie von der Verfassung gefordert – rechtserheblich vom Verkehrswert unterscheiden (siehe auch sogleich unter 6.4).

Insgesamt darf die Grundsteuer in ihrer objekt- und äquivalenzsteuerlichen Rechtfertigung nicht aus dem Verkehrswert bemessen werden. Die Politik betont, die Grundsteuer als „unverzichtbare Einnahmequelle der Kommunen“ unter „Beachtung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts“ auf eine „feste Basis“ stellen und deren Aufkommen sichern zu wollen.<sup>118</sup> Dann aber ist ein Bewertungsmodell zu wählen, das die Vorgaben des Grundgesetzes wahrt.

---

<sup>116</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30) – Gewerbesteuer; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff.) – Erbschaftsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; siehe bereits unter 3.1 und 3.9

<sup>117</sup> Siehe unter 2. und unter 3.2 mwN

<sup>118</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, 2018, S. 16, 117, Zeilen 582 f., 5493 ff.

## 5. KOSTENWERTMODELL

### 5.1 Eigenständige grundsteuerliche Bewertung

Das Kostenwertmodell des Bundesrates entscheidet sich zu Recht – anders als das Verkehrswertmodell<sup>119</sup> – für eine „ausschließlich an den Erfordernissen dieser Steuerart ausgerichteten“ grundsteuerlichen Bewertung. Angesichts des Massenverfahrens sollen einfache Bewertungsmaßstäbe genutzt werden, die vom Fiskus automationsgestützt angewandt werden können. Die Finanzverwaltung soll die Daten computergestützt von anderen Behörden, insbesondere von Katasterämtern und Grundbuchämtern, erhalten. Das Bewertungsziel ist in einem „umfassenden Systemwechsel“ der Kostenwert, der den Investitionsaufwand für die Immobilie typisierend abbilden soll. Der Kostenwert unbebauter Grundstücke soll sich aus deren Fläche und den Bodenrichtwerten ergeben. Bei bebauten Grundstücken greift der Vorschlag auf den Bodenwert und den Gebäudewert zurück. Letzterer wird auf Grundlage der Brutto-Grundfläche und flächenbezogener pauschaler Herstellungskosten ermittelt, die für verschiedene Gebäudearten und Baujahrguppen differenzieren. Das Bewertungsziel für den land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz bleibt demgegenüber der Ertragswert.<sup>120</sup>

### 5.2 Mischmodell – Verstoß gegen die Folgerichtigkeit

Der Gesetzgebungsvorschlag entscheidet sich zu Recht für eine eigenständige grundsteuerliche Bewertung. Jedoch wird der Belastungsgrund der Grundsteuer nicht mit hinreichender Klarheit gefasst und aus diesem die Bewertung nicht stringent hergeleitet. Die Grundsteuer wird nicht eindeutig als Objektsteuer<sup>121</sup> begriffen, auch nicht klar aus dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt.<sup>122</sup> Die Bemessung der Grundsteuer muss aber von Verfassungs wegen aus ihrem Belastungsgrund ermittelt werden, der deshalb zu bestimmen ist.<sup>123</sup> Der Gesetzentwurf bleibt in diesem zentralen Punkt vage, erklärt und rechtfertigt die Grundsteuer nicht im hinreichenden Maß.

Der Kostenwert soll nach dem Vorschlag den Investitionsaufwand der Immobilie typisiert abbilden. „Die Höhe des Investitionsvolumens dient als Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit.“<sup>124</sup> Doch wird ein Investitionsvolumen kaum die ohnehin schwierig zu bemessende Leistungsfähigkeit des Grundbesitzes<sup>125</sup> fassen. Nach dem Entwurf werden unbebaute Grundstücke nach dem Bodenrichtwert, bebaute Grundstücke hingegen mit pauschalen Herstellungskosten bewertet. Diese beiden Werte aber sind nicht in ein einheitliches folgerichtiges System zu bringen. Auch bei den maßgeblichen Ertragswerten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken fehlt der rechtfertigungslogische Einklang mit den übrigen Bewertungsmaßstäben.<sup>126</sup>

<sup>119</sup> Siehe unter 4.4

<sup>120</sup> Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 34 ff.

<sup>121</sup> BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; siehe bereits oben unter 3.2

<sup>122</sup> BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), S. 714 f.; siehe bereits unter 3.2

<sup>123</sup> Zu dieser Vorgabe BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer; siehe bereits unter 3.1

<sup>124</sup> Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

<sup>125</sup> Siehe unter 3.6

<sup>126</sup> R. Seer, DB 2018, 1488 (1492); D. Lohr, BB 2016, 2075 (2078 f.); F. J. Marx, DStZ 2017, 19 (22 ff.).

### 5.3 Gleichheitswidrige Typisierung nach dem Alter

Der Gesetzgeber darf und soll gesetzliche Typisierungen und damit auch Vergrößerungen wählen, um den gleichmäßigen Vollzug im steuerlichen Massenverfahren zu gewährleisten. Jede Typisierung muss dabei aber gleichheits- und realitätsgerecht sein.<sup>127</sup> Im vorgeschlagenen System vermag die Typisierung nach dem Alter der Gebäude dieses Maß kaum zu wahren, wenn eine alte Jugendstilvilla einen deutlich höheren Wert, ein im Vergleich erheblich gesteigertes Investitionsvolumen hat und auch einen erheblich höheren Mietertrag verspricht, als ein deutlich jüngeres Gebäude in gleicher Lage.

### 5.4 Keine folgerichtige Bemessung aus dem grundsteuerlichen Belastungsgrund

Die Grundsteuer belastet als Objektsteuer die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft.<sup>128</sup> Dabei wird sie mit dem Äquivalenzgedanken gerechtfertigt, wenn sie den Gemeinden eine ergänzende Abgabe für deren Leistungen gegenüber den Grundeigentümern gewährt.<sup>129</sup> Versteht der Gesetzgeber die Grundsteuer in diesen anerkannten Erwägungen als äquivalenzorientierte Objektsteuer, muss er die Bemessung zwar nicht punktgenau, aber doch im System hiernach ausrichten. Die Mischung aus Bodenrichtwert und den pauschalen Herstellungskosten ist aus diesen Belastungsgründen nicht herleitbar. Die Leistungen der Gemeinde an die Grundeigentümer spiegeln sich nur verzerrt in den Bodenrichtwerten und den pauschalen Herstellungskosten. Der Gesetzentwurf folgt den verfassungsrechtlichen Vorgaben<sup>130</sup> nicht, den steuerlichen Bemessungsgrund zu benennen und aus diesem folgerichtig die Bewertung abzuleiten.

---

<sup>127</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30) – Gewerbesteuer; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff.) – Erbschaftsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; siehe bereits unter 3.1 und 3.9

<sup>128</sup> BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; siehe bereits oben unter 3.2

<sup>129</sup> BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), S. 714 f.; siehe bereits unter 3.2

<sup>130</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 957, 961 f.; siehe bereits unter 3.1



# 6. ÄQUIVALENZMODELL

## 6.1 Automationsgestützte rechtssichere Steuererhebung im Massenfallrecht

Das sog. Äquivalenzmodell will – wie das Kostenwertmodell<sup>131</sup> – ein einfaches Bewertungssystem für die Grundsteuer einführen. Bewusst soll – anders als beim Verkehrswertmodell<sup>132</sup> – nicht an eine „volatile Berechnungsgrundlage“ angeknüpft werden, um Steuerlast und Steuereinnahmen beständig, rechtssicher und nachvollziehbar zu regeln. Der Vorschlag bemisst die Grundsteuer „nach den physikalischen Flächenmerkmalen der Grundstücke und der aufstehenden Gebäude. [...] Diese Größen sind den Kommunen oder Katasterverwaltungen bekannt oder können aus den vorhandenen Daten leicht ermittelt werden.“ Die Bemessungsgrundlage soll aus der Flächenbezugsgröße und nutzungsabhängigen Äquivalenzzahlen entwickelt werden, die Grundstückflächen (2 Cent) von zu Wohnzwecken (20 Cent) und nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeflächen (40 Cent) unterscheiden und dabei gemischtgenutzte Gebäudeflächen vorsehen.<sup>133</sup> Die öffentliche Hand könnte dieses System – wie erwogen und anders als das Verkehrswertmodell<sup>134</sup> – in aller Regel aus eigener Kenntnis leicht, rechtssicher und auch automationsgestützt anwenden. Zudem wird dem Modell eine gleichheitsgerechte und verlässliche Besteuerung attestiert.<sup>135</sup>

## 6.2 Belastungsgrund und folgerichtige Bemessung

Anders als die erwogenen Verkehrswert- und Kostenwertmodelle<sup>136</sup> folgt der Vorschlag den verfassungsrechtlichen Vorgaben,<sup>137</sup> den steuerlichen Geltungsgrund der Grundsteuer im Äquivalenzgedanken ausdrücklich zu benennen und hieraus die Steuerlast abzuleiten. „Die Kommunen stellen ihren Bürgern und den ansässigen Unternehmen die zur Nutzung der Grundstücke notwendige Infrastruktur zur Verfügung. Soweit die hieraus entstehenden Kosten individuell zuordenbar sind, werden sie von den Nutznießern als Gebühren oder Beiträge erhoben (z. B. Erschließungsbeiträge, Straßenausbaubeiträge etc.). Überschießende Kosten und weitere gemeindliche Aufgaben (z. B. Brandschutz, Räumdienste, Kinderbetreuung, Schulen, Spielplätze, kulturelle Einrichtungen und Wirtschaftsförderung) werden durch die Kommunen auch über die Realsteuern finanziert, zu denen die Grundsteuer gehört.“<sup>138</sup> Aus diesem ausdrücklich als „Äquivalenzprinzip“ benannten Belastungsgrund wird sodann die Höhe der steuerlichen Bemessung und damit der Grundsteuer abgeleitet. „Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten. Sie sind damit zulässiger und folgerichtiger Belastungsmaßstab für die Grundsteuer. [...] Zwei Grundstücke mit gleicher Nutzungsart und identischen Flächenmerkmalen werden innerhalb der Kommune somit gleich hoch mit Grundsteuer belastet. Dies ist nach dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt, weil beide Grundstücke vergleichbare finanzielle Leistungen der Kommune verursachen – und dies weitgehend unabhängig vom Wert des Grund und Bodens oder des aufstehenden Gebäudes. [...]

<sup>131</sup> Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes v. 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 34 ff.; siehe unter 5.

<sup>132</sup> Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010, S. 4 f.; siehe unter IV.

<sup>133</sup> Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 3 ff. Siehe zu den verfassungswidrigen Folgen der vorgeschlagenen volatilen Berechnungsgrundlagen unter 4.

<sup>134</sup> Unter 4.

<sup>135</sup> C. Fuest / L. Immel / D. Meier / F. Neumeier, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, S. 30, et passim; D. Nehls / W. Scheffler, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungs-wirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, 2015.

<sup>136</sup> Siehe unter 4. und 5.

<sup>137</sup> BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309 – Vorlagen Grundsteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 957, 961 f.; siehe bereits unter 3.1

<sup>138</sup> Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 5.

Die unterschiedlichen Äquivalenzzahlen für die Gebäudeflächen berücksichtigen, dass Wohnnutzung und Nichtwohnnutzung in den Kommunen in der Regel unterschiedlich hohe Kosten verursachen und unter wohnungspolitischen Aspekten eine niedrigere Äquivalenzzahl für Wohnzwecke wünschenswert ist.<sup>139</sup>

### 6.3 Gleichheitsgerechte Typisierung

Gegen das Äquivalenzmodell wird ein Typisierungsfehler vorgetragen. Der Nutzen von Grund und Boden liege in hochpreisigen Regionen „um ein Vielfaches höher als in schlecht erschlossenen Randgebieten derselben Kommune.“<sup>140</sup> Diese Kritik verkennt, dass die Grundsteuer nicht ein Äquivalent für den Nutzen von Grund und Boden bietet, sondern für die Leistungen, die von der Gemeinde angeboten werden. Diese sind aber – wie der Entwurf ausführt – in der Tat typisierend vergleichbar, mag das Grundstück im Zentrum oder am Rande der Gemeinde liegen.<sup>141</sup>

Doch lässt sich auch gegen die Typisierung des Äquivalenzmodells ein Beispiel einwenden. Eine Person, die in einer Villa in der Bestlage einer Gemeinde wohnt, nutzt die Infrastruktur kaum. Demgegenüber beansprucht eine Familie in einem kleineren Haus am Gemeinderand die gemeindlichen Leistungen in einem höheren Maße, muss aber nach dem Modell weniger Grundsteuer entrichten. Dieses Beispiel aber weist nicht auf die Verfassungswidrigkeit der gewählten Typisierung. Die Grundsteuer richtet sich als Objektsteuer nach dem Grund und Boden und – anders als die Einkommensteuer – nicht den persönlichen Verhältnissen. In dieser Ausrichtung auf das Objekt typisieren im Regelfall Größe und Nutzung des Grundbesitzes sachgerecht die Leistungen, die von der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Das Grundgesetz fordert den Gesetzgeber im steuerlichen Massenfallrecht dazu auf, die Gesetze auf den Regelfall auszurichten und dabei vergrößernde Typisierungen zu wählen.<sup>142</sup> Wird die Grundsteuer als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt, ist diese Begründung allgemein und gerade nicht in einer präzisen Individualäquivalenz zu verstehen.<sup>143</sup> Der Gesetzesvorschlag entscheidet sich bewusst in der Äquivalenz für eine Rechtfertigung der Grundsteuer und folgert hieraus die konkrete Bemessung der Abgabe. Er erfüllt damit die verfassungsrechtlichen Vorgaben in den Grenzen des gesetzgeberischen Entscheidungsraums.<sup>144</sup>

### 6.4 Mögliche Ergänzung um einen gemeindepauschalen Regionalwert

Um den Äquivalenzgedanken weiter hervorzuheben und die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit klarer einzubinden, könnte das Äquivalenzmodell um einen gemeindepauschalen Regionalwert ergänzt werden. Ausgangspunkt bliebe die differenzierte Typisierung nach den Grundstücksflächen. Ergänzend könnte sich die Steuerlast jedoch mit beschränktem Gewicht nach einem Wertfaktor für jede Gemeinde richten – als Indikator der im Grundbesitz vermittelten Leistungsfähigkeit (Objektsteuer) und der von der Gemeinde einheitlich erbrachten Leistungen (Äquivalenzprinzip).<sup>145</sup>

<sup>139</sup> Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 6.

<sup>140</sup> R. Seer, DB 2018, 1488 (1492 f.), spricht daher von einer verfassungswidrigen Typisierung; skeptisch auch J. Hey, in: dies. / Maiterth / Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 84; W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 42 f.; vgl. J. Becker, BB 2011, 535 (538 f.).

<sup>141</sup> Siehe bereits unter 4.4

<sup>142</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung bei Körperschaften; BVerfG 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30) – Gewerbesteuer; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff.) – Erbschaftsteuer; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; siehe bereits unter 3.1 und 3.9

<sup>143</sup> K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Auflage 2003, S. 957, 961 f.; siehe unter 3.1

<sup>144</sup> A. Schmehl, Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, DStJG 36 (2012), S. 249 (283).

<sup>145</sup> BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; BFH v. 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuererbfreiung; BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Grundsteuer; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), S. 714 f.; siehe bereits unter 3.2 mwN

Der Wert des Grundstücks bietet einen Anhaltspunkt für die Leistungen der öffentlichen Hand, weil er unter anderem von diesen abhängt. Der Grundstückswert profitiert von Leistungen und Investitionen, wie sie etwa im Straßen- und Telefonnetz, in Kindergärten, Schulen, Kultur- und Sportstätten zum Ausdruck kommen. Diese Leistungen unterscheiden sich – wie der Wert des Grundbesitzes – insbesondere in Ballungszentren und ländlichen Regionen erheblich. Die Leistungen innerhalb einer grundsteuerberechtigten Gemeinde werden von dieser strukturell einheitlich angeboten, grundsätzlich allen Anwohnern gewährt, unterscheiden sich nicht hinreichend nach dem Wert des jeweiligen Grundbesitzes. Doch bietet eine Gemeinde Leistungen an, die mit denen einer anderen Gemeinde nicht identisch sind. Die Unterschiede im Grundstückswert und Gemeindeangebot können im gemeindepauschalen Regionalwert grundsteuerlich gefasst werden.<sup>146</sup>

Der gemeindepauschale Regionalwert nimmt eine gesteigerte, durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit und so den Objektsteuercharakter der Grundsteuer auf, ohne zu nahe an die Vermögensteuer zu rücken. Doch ist die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens insgesamt heikel. Die Grundsteuer belastet ohne Ansehung der Person und der wirtschaftlichen Grundbesitzverhältnisse. Sie kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus Mitteln entrichtet werden, aus denen in aller Regel bereits andere Abgaben, insbesondere die Ertragsteuern, gezahlt werden mussten.<sup>147</sup> Der Regionalwert wäre – anders als der Verkehrswert beim Verkehrswertmodell – daher zu Recht nicht das allein ausschlaggebende und auch nicht das zentrale Kriterium für die Bemessung der Grundsteuer. Die mit dem Verkehrswertmodell einhergehenden verfassungsrechtlichen Verwerfungen würden vermieden.<sup>148</sup> Insgesamt ist der Schwerpunkt der steuerlichen Rechtfertigung verfassungsrechtlich auf der Äquivalenz, nicht auf den Grundbesitz als Indikator heikler steuerlicher Leistungsfähigkeit zu legen. Die grundsteuerliche Bemessung dürfte von vornherein nur ein geringen Regionalwert aufnehmen. Eine sachgerechte Pauschalierung wäre ohnehin möglich und notwendig, um Vollzugsprobleme zu vermeiden. Würde das flächenbezogene Äquivalenzmodell um einen gemeindepauschalen Regionalwert ergänzt, würde die Grundsteuer in ihren beiden Charakteristika – der Objektsteuer und im Äquivalenzgedanken – bemessen. Das Äquivalenzmodell wahrt aber auch ohne diese Ergänzung das Maß des Grundgesetzes.

---

<sup>146</sup> Siehe bereits unter 4.4

<sup>147</sup> Siehe insgesamt unter 3.3 bis 3.8

<sup>148</sup> Siehe unter 4.

## 7. DIE GRUNDSTEUER ALS ÄQUIVALENZ- UND OBJEKTSTEUER – ERGEBNISSE

Das Bundesverfassungsgericht hat im April dieses Jahres die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Wollen die Gemeinden die Einnahmen von rund 14 Milliarden Euro nicht verlieren, muss der Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2019 eine verfassungskonforme grundsteuerliche Bewertung in Kraft setzen.

Der erwogenen dynamischen Bewertung nach aktuellen Verkehrswerten versperrt das Grundgesetz den Weg. Das System ist zu aufwändig. Die Bewertung kann der Fiskus nicht aus eigener Kenntnis durchführen oder nachvollziehen. Eine mit dem Grundstückswert automatisch steigende Steuerlast ist nicht gleichheitsgerecht, verletzt das Übermaßverbot und droht den engen grundsteuerlichen Belastungsraum zu verlassen. Die deutlich steigenden Steuerlasten können zu sozialen und wirtschaftlichen Verwerfungen führen. Systemwidrig würden über die Grundsteuer jährlich stille Reserven aufgedeckt. Die aus der volatilen Bewertung folgenden Unsicherheiten in Belastung und Ertrag sollten den Steuerpflichtigen und der öffentlichen Hand erspart bleiben. Das Verkehrswertmodell entscheidet sich nicht – wie vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich gefordert – für eine eigene grundsteuerliche Bemessung. Die Grundsteuer ist keine Vermögensteuer, wird nicht auf den verkehrswertorientierten Verkauf von Grundeigentum erhoben, belastet auch nicht wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer den Gegenwartswert des anfallenden Vermögenszuwachses. Die grundsteuerliche Bewertung darf sich nicht an einem dynamischen, aber auch nicht einfach an einem anders ermittelten Verkehrswert orientieren, muss sich vielmehr von der Vermögensteuer rechtserheblich unterscheiden (keine Doppelbesteuerung, Gleichartigkeitsverbot, BVerfG). Ein neues Bewertungssystem ist – anders als im Verkehrswertmodell – aus dem spezifischen Charakter der Grundsteuer als Äquivalenz- und Objektsabgabe zu entwickeln (BVerfG, BFH, Bundesrat).

Das vorgeschlagene Kostenwertmodell bemisst die Grundsteuer für unbebaute Grundstücke nach dem Bodenrichtwert, für bebauten Grund und Boden hingegen nach pauschalen Herstellungskosten. Diese Kombination verletzt das Verfassungsgebot der folgerichtigen Bewertung.

Das vorgelegte Äquivalenzmodell folgt den grundgesetzlichen Vorgaben, den steuerlichen Geltungsgrund ausdrücklich zu benennen und hieraus die Steuerlast abzuleiten. Die Leistungen der Gemeinden werden in der differenzierten Flächentypisierung gleichheitsgerecht und folgerichtig gespiegelt. Um die besonderen, im jeweiligen Gemeindegebiet einheitlich erbrachten Leistungen (Äquivalenzprinzip) und die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft (Objektsteuer) typisierend zu erfassen, könnte das Modell um einen – von Verfassungs wegen allerdings geringen – gemeindepauschalen Regionalwert ergänzt werden. Das Äquivalenzmodell wahrt aber auch ohne diese Ergänzung das Maß des Grundgesetzes.





# IMPRESSUM

DIE FAMILIENUNTERNEHMER e.V.

**Ansprechpartnerin:**

Ninja-Antonia Reggelin, LL.M. | Leiterin Steuerpolitik

Charlottenstraße 24 | 10117 Berlin

Tel. 030 300 65-175 | Fax 030 300 65-500

[reggelin@familienunternehmer.eu](mailto:reggelin@familienunternehmer.eu)

