



Sachstand

Einführung eines zonierten Hebesatzrechtes

Eine Betrachtung des § 25 Abs. 4 GrStG

Einführung eines zonierten Hebesatzrechtes

Eine Betrachtung des § 25 Abs. 4 GrStG

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 049/18
Abschluss der Arbeit: 22. März 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitende Bemerkung	4
2.	Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	4
2.1.	Ersatzloses Streichen des Einheitlichkeitserfordernisses	5
2.2.	Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	7
2.3.	Modell: Grundsteuer C	8

1. Einleitende Bemerkung

Der Auftraggeber fragt danach, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar wäre, § 25 Abs. 4 Grundsteuergesetz (GrStG)¹ dahingehend zu ändern, dass der kommunale Hebesatz nicht mehr einheitlich im Sinne der Vorschrift festgelegt werden muss, sondern Gemeinden zukünftig das Recht eingeräumt werden kann, für einzelne Stadtteile bzw. bestimmte Gemeindegebiete verschiedene Hebesätze (zoniertes Hebesatzrecht) auszuweisen.

2. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

§ 25 Abs. 4 GrStG schreibt wörtlich einen einheitlichen Hebesatz für die in einer Gemeinde liegenden Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A) sowie die in einer Gemeinde liegenden Grundstücke (Grundsteuer B) vor. Mit dieser Typisierung hat der Gesetzgeber abschließend die Differenzierungsmöglichkeiten des Hebesatzes nach der Art der Grundstücksnutzung für die Kommunen geregelt.

Wenn der jeweilige Hebesatz nun nicht mehr einheitlich für die Grundsteuern A und B festgelegt werden soll, sondern für verschiedene Gebiete innerhalb einer Gemeinde unterschiedlich hoch ausgewiesen werden soll, bedarf es in erster Linie einer entsprechenden Gesetzesänderung des Grundsteuergesetzes.

Fraglich ist, ob eine solche Gesetzesänderung des § 25 Abs. 4, Satz 1 GrStG und die damit verbundene Abkehr von einer einheitlichen Festsetzung des Hebesatzes für bestimmte Gemeindegebiete verfassungsgemäß wäre.

Art. 106 Abs. 6, Satz 2 Grundgesetz (GG) ist für diese Beurteilung eine zentrale Norm im Verfassungsrecht, die das Hebesatzrecht für die Grundsteuer den Gemeinden zuweist. Die Norm legt fest, dass *„Den Gemeinden [...] das Recht einzuräumen ist, die Hebesätze der Grundsteuer und Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen.“*

Mit dieser Regelung werden den Gemeinden die Ertragshoheit und die Rechtssetzungskompetenz in Gestalt eines eigenen Hebesatzrechtes zugesprochen. Das Hebesatzrecht erlaubt es den Gemeinden, autonom zu entscheiden, ob und in welcher Höhe die in ihrem Gebiet belegenden Grundstücke besteuert werden.² Eine direkte Einschränkung oder Form der Gestaltung der Grundsteuer ergibt sich dabei nicht aus Art. 106 Abs. 6 GG. Es müssen jedoch bei der Ausgestaltung der Grundsteuer die Grundrechte und Verfassungsgrundsätze, sowie die allgemeingültigen Steuergrundsätze eingehalten werden.

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Diese grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene

¹ Gesetz vom 07.08.1973 (BGBl. I S. 965) zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794).

² Seiler, in : Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, 81. EL September 2017, Art. 106 GG Rn. 173.

Leitlinien begrenzt: durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit³ und der Folgerichtigkeit⁴.

Beide Prinzipien resultieren aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG, der als wesentliches Grundrecht im Steuerrecht den verfassungsrechtlichen Maßstab in diesem Zusammenhang vorgibt und dabei insbesondere die im Steuerrecht elementare Ausprägung der Steuergerechtigkeit fordert. Durch die Steuergerechtigkeit ist die Besteuerung der Steuerschuldner grundsätzlich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach - unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen - gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen bewirkt.

Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG fordert allerdings nicht einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt, dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird.⁵ Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.⁶ Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.⁷

2.1. Ersatzloses Streichen des Einheitlichkeitserfordernisses

Das ersatzlose Streichen des Einheitlichkeitserfordernisses in § 25 Abs. 4 GrStG würde dazu führen, dass jeder kommunale Hoheitsträger dazu ermächtigt werden würde, die Höhe der Steuern selbst innerhalb der Bereiche der Grundsteuer A und B unterschiedlich auszugestalten und für einzelne Gebiete und Gebäudekomplexe separat festzulegen. Das könnte zum Beispiel dazu führen, dass auch dieselben Gebäudetypen in einer Gemeinde mit einem unterschiedlichen Hebesatz belegt werden könnten, nur weil sich diese in unterschiedlicher Lage befinden. So könnte zum

³ Steuerpflichtige müssen bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden („horizontale“ Steuergerechtigkeit), während (in „vertikaler“ Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen und eine angemessen (unterschiedlich hohe) Besteuerung vorgenommen werden muss. Vgl. dazu: BVerfGE 82, 60 (89) – NJW 1990, 2869 (2872); BVerfGE 112, 268 (279) – NJW 2005, 2448.

⁴ Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss bei Beachtung des Art. 3 Abs. 1 GG folgerichtig und widerspruchsfrei im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Vgl. dazu: BVerfGE 84, 239 (271) – NJW 1991, 2129; BVerfGE 93, 121 (136) – NJW 1995, 2615.

⁵ Vgl. BVerfGE 93, 121 (135).

⁶ Vgl. BVerfGE 110, 274 (292).

⁷ BVerfG, Beschluss vom 07. November 2006 – 1 BvL 10/02 –, Rn. 96, juris.

Beispiel eine Gemeinde das im Stadtteil X liegende Zweifamilienhaus mit einem anderen Hebesatz belegen als das im Stadtteil Y liegende Zweifamilienhaus, obwohl die beiden Zweifamilienhäuser von ihrer Art her identisch sind. In einem solchen Fall würde eine vergleichbare Interessengruppe ungleich behandelt und dadurch in das allgemeine Gleichheitsrecht der Bürger aus Art. 3 Abs. 1 GG eingegriffen werden. Es wäre nämlich per se, ohne rechtfertigenden Grund, nicht erkennbar, warum grundsätzlich gleiche oder dieselben Gebäude(typen) mit unterschiedlichen Hebesätzen innerhalb einer Gemeinde belegt werden sollten.

Aus der nicht gerechtfertigten Belastungsungleichheit ergäbe sich somit ein Verstoß gegen das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit.

Damit es nicht zu ungerechtfertigten Ungleichbehandlung in den Grundsatz der Steuergerechtigkeit unter vergleichbaren Personengruppen (Steuerpflichtigen) kommt, müssten erhöhte Anforderungen an die tatbestandlichen Voraussetzungen eines geänderten § 25 Abs. 4 GrStG gestellt werden.

Eine Ungleichbehandlung der Steuerschuldner könnte verfassungsrechtlich gerechtfertigt sein. So ist die aktuelle Regelung des § 25 Abs. 4, Satz 1 GrStG, dass die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und die in einer Gemeinde liegenden Grundstücke mit unterschiedlichen Hebesätzen besteuert werden können auch verfassungsrechtlich nicht bedenklich, weil der wesentlich andere Charakter beider Gebietstypen dies zu rechtfertigen vermag.⁸

Um dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Leistungsgerechtigkeit gerecht zu werden, müsste der Bundesgesetzgeber Kriterien für eine Hebesatzdifferenzierung innerhalb einer Kommune im Grundsteuergesetz benennen. Diese Differenzierungskriterien wären nur dann verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn sie auf die unterschiedliche Werthaltigkeit der Grundstücke abstellen. Die Kriterien für die Hebesätze müssten einer begründbaren Erwägung des Gesetzgebers folgen, die sodann folgerichtig im GrStG umgesetzt werden müsste. Damit würde der Gesetzgeber auch seiner Aufgabe gerecht, den Kommunen Voraussetzungen aufzuzeigen, wann unterschiedliche Hebesatzansätze durch sachliche Gründe gerechtfertigt sind und wann nicht.

Eine zu offen formulierte Norm, die das Hebesatzrecht an keinerlei Voraussetzungen knüpft, wäre mit dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit schwer zu vereinbaren und im Ergebnis dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt.

Zu denken wäre an dieser Stelle an weitere Kategorien, die sich an denen der Grundsteuern A und B orientieren oder die Voraussetzungen formulieren, bei deren Vorliegen eine Kommune auch grundsätzlich vergleichbare Gruppen unterschiedlich beurteilen kann, weil vernünftige Sachgründe in Form von zum Beispiel unterschiedlichen Grundstückswerten dies zu rechtfertigen vermögen. Eine derartige Auseinandersetzung mit den o.g. Grundprinzipien des Steuerrechts sollte jedoch im Vorfeld stattfinden und in der Norm Niederschlag finden, damit dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit begegnet werden kann. Bei der inhaltlichen Ausgestaltung besteht hierbei für den Bundesgesetzgeber ein weitreichender Gestaltungs- und Beurteilungsspielraum.

⁸ Vgl. *Ernst Fock/Detlef Peters/Wilfried Mannek*, in: *Praxis der Kommunalverwaltung, Grundsteuergesetz*, Band E 4 d 2, Bund Februar 2003, Rn. 153.

2.2. Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Sollte sich der Gesetzgeber dazu entschließen, § 25 Abs. 4 GrStG in dem oben genannten Sinne zu ändern, müssten auch die Steuergrundsätze und damit auch § 85 Abgabenordnung (AO)⁹ entsprechend beachtet werden. § 85 AO ist eine rein deklaratorische Norm und überträgt als Ausdruck des Legalitätsprinzips¹⁰ (Beachtung und Einhaltung der geltenden Gesetze) dabei die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Gesetzmäßigkeit aus Art. 20 Abs. 3 GG sowie der Gleichmäßigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG auf das gesamte Besteuerungsverfahren.

Über das in § 85 AO zum Ausdruck kommende Gesetzmäßigkeitsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG muss auch im Rahmen der Besteuerung von Bürgern insbesondere der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz durch die Verwaltung gewahrt werden. Dieser Grundsatz, dass ein legitimer Zweck mit einem geeigneten und auch erforderlichen Mittel verfolgt wird und dabei ein ausgeglichenes Zweck-Mittel Verhältnis beachtet wird, ist sowohl bei der Steuerfestsetzung, der Steuererhebung und dem Gesetzesvollzug einzuhalten.¹¹ Damit eine Gesetzesänderung des § 25 Abs. 4 GrStG auch in dieser Hinsicht der Verfassung und insbesondere dem Art. 20 Abs. 3 GG genügt, sollte der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bereits im Gesetzgebungsverfahren genügend beachtet werden und sich im Wortlaut und der systematischen Ausgestaltung der Norm wiederfinden. Maßgeblich hierfür wären eine nachvollziehbare gesetzgeberische Entscheidung zum Belastungszweck und eine konsequente Umsetzung dieser Entscheidung in den einzelnen gesetzlichen Neuregelungen.

Neben dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung muss jegliche Besteuerung auch dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügen. Gleichmäßig ist die Besteuerung dann, wenn alle Steuerpflichtigen, die den Tatbestand der Besteuerung erfüllen, in gleicher Weise erfasst, das heißt einzelne Steuerpflichtige gegenüber anderen Steuerpflichtigen weder bevorzugt noch benachteiligt werden, wenn ein Rechtfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung nicht gegeben ist.¹² Dieser Grundsatz ist auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführen, welche bei der Schaffung bzw. Abänderung einer Besteuerungsgrundlage zu beachten sind.

Um die Einhaltung dieses Grundsatzes zu gewährleisten, müssten die unter Ziffer 2.1. genannten Voraussetzungen für eine Hebesatzdifferenzierung bei der Gesetzesänderung des § 25 Abs. 4 GrStG geschaffen werden.

Ein Verstoß gegen diese verfassungsrechtlichen Grundprinzipien könnte dagegen zur Verfassungswidrigkeit einer Neuregelung der Grundsteuer auf Grund der unverhältnismäßigen Belastungswirkung führen.

⁹ Gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2745) m.W.v. 29.07.2017.

¹⁰ Unter Legalitätsprinzip versteht man die Beachtung und die Einhaltung der geltenden Gesetze.

¹¹ Vgl. *Rätke*, in: Klein, Abgabenordnung, 13. Auflage 2016, § 85 Rn. 1, 20; *Wünsch*, in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 85 Rn. 1 ff.

¹² Vgl. *Wünsch*, a.a.O., § 85 Rn. 8 ff.

2.3. Modell: Grundsteuer C

Es wäre neben den obigen Überlegungen auch denkbar, ein der Baulandsteuer (Grundsteuer C) vergleichbares Modell zu schaffen und aufgrund politischer und/oder gesellschaftlicher Zielsetzungen die Voraussetzungen für die unterschiedliche Besteuerung von Grundstücken zu erreichen. Das Grundsteuermodell C¹³ deckt zwar, mit der Fokussierung auf unbebaute Grundstücke, nur einen ausschnittweisen Bereich einer Gemeinde ab. Jedoch kann dieses Modell auch als Beispiel dafür herangezogen werden, inwieweit eine im Ergebnis wohl verfassungsgemäße steuerliche Änderung bzw. Anpassung der Grundsteuer möglich wäre.

Die Baulandsteuer hatte 1960 einen boden- und baupolitischen Hintergrund und wurde eingeführt um brach- und freistehenden Grundstücke der Bebauung zuzuführen. Dafür wurden die §§ 12a, 12b und 12c GrStG eingeführt, welche die Grundsteuermessbeträge für unbebaute und baureife Grundstücke nach einer Zeitdauer progressiv erhöhten. Durch die wachsende Steuerlast sollten die nicht bauwilligen Bodeneigentümer angehalten werden, sich entweder doch zu einer Eigenbebauung zu entschließen oder das Baugrundstück dem Verkauf zuzuführen.¹⁴ Der BFH hatte seinerseits allen aus Verfassungssicht bestehenden Bedenken eine Absage erteilt.¹⁵

* * *

¹³ Zur detaillierten Darstellung der Grundsteuer C, vgl.: Sachstand des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages, „Einzelfragen zur Grundsteuer C“ vom 03.03.2017, Az.: WD 4 - 3000 - 022/17 m.w.N.

¹⁴ Vgl. Sachstand des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages, „Einzelfragen zur Grundsteuer C“ vom 03.03.2017, a.a.O.

¹⁵ Vgl. ausführlich dazu: BFH, Urteil vom 19.04.1968 – III R 78/67, BeckRS 1968, 21003632.