



---

## Sachstand

---

### Überblick zur Grundsteuerreform

## Überblick zur Grundsteuerreform

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 147/18

Abschluss der Arbeit: 14. September 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.	<b>Einleitende Bemerkung</b>	<b>4</b>
2.	<b>Reformvorschläge</b>	<b>4</b>
3.	<b>Kostenwertmodell</b>	<b>8</b>
4.	<b>Verfassungsrechtliche Aspekte des Flächenmodells und der Bodenwertsteuer</b>	<b>12</b>
4.1.	Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Reform der Grundsteuer	12
4.2.	Verfassungsrechtliche Aspekte des Flächenmodells	13
4.3.	Verfassungsrechtliche Aspekte der Bodenwertsteuer	13

## 1. Einleitende Bemerkung

Der Auftraggeber bittet um Beantwortung diverser Einzelfragen zur anstehenden Reform der Grundsteuer. Im Fokus stehend dabei die unterschiedlichen Reformoptionen für die Grundsteuer sowie die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen.

Aufgrund der begrenzt, zur Verfügung stehenden Bearbeitungszeit ist nur eine kurSORISCHE Darstellung möglich.

## 2. Reformvorschläge

Mit dem Urteil vom 10. April 2018 hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass die Berechnungsweise der Einheitsbewertung gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verstößt. Das Verfassungsgericht hat dem Gesetzgeber aufgetragen, eine Neuregelung bis Ende 2019 zu beschließen.

Die aktuell diskutierten Reformkonzepte werden anhand folgender Grafik vergleichend nebeneinander dargestellt:<sup>1</sup>

Abbildung 1: Übersicht Reformkonzepte zur Bemessungsgrundlage der Grundsteuer

Grundstücksart	Verkehrswertorientierte Neubewertung	Kostenwert-Modell	Äquivalenz-Modell	Bodenwert-Steuer
Unbebaute Grundstücke	Grundstücksfläche x Bodenrichtwert	Grundstücksfläche x Bodenrichtwert	Grundstücksfläche	Grundstücksfläche x Bodenrichtwert
Ein- und Zweifamilienhäuser	Vergleichswert, hilfsweise Sachwert	Grundstücksfläche x Bodenrichtwert plus Pauschalherstellungskosten nach Gebäudeart und -alter minus Alterswertminderung	Grundstücksfläche + Wohnfläche + Geschäftsfäche (mit unterschiedlichen Faktoren)	
Eigentumswohnungen, Teileigentum	Vergleichswert, hilfsweise Sachwert			
Mehrfamilienhäuser/ Mietwohngrundstücke	Ertragswert, Untergrenze Bodenwert			
Betriebs-/ Geschäftsgrundstücke	Ertragswert, hilfsweise Sachwert			
Unterstützer	Orientierung an Erbschaftsteuer-Werten für Grundvermögen ab 2009. Bewertungsgesetz, Sechster Abschnitt C. §§ 176 ff.	Bundesratsinitiative 2016 durch alle Bundesländer außer Bayern und Hamburg; kommunale Spitzenverbände	Bayern und Hamburg, zunächst auch Baden-Württemberg und Hessen; bezeichnet als "Südländer-Modell"	Mieterorganisationen, Stadt- und LandesplanerInnen, Umweltverbände sowie einzelne KommunalpolitikerInnen, Gewerkschaften und Wirtschaftsverbände

Quellen: Bewertungsgesetz; Bundesrat; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen; grundsteuerreform.net.

<sup>1</sup> Vgl. Bach, Stefan: Grundsteuerreform, Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, DIW Berlin, 9. April 2018, S. 4.

Bei einer verkehrswertorientierten Neubewertung würde man sich zunächst an den Bewertungsregeln orientieren, die seit 2009 für die Erbschaftsteuer gelten. Unbebaute Grundstücke werden hierbei mit den Bodenrichtwerten angesetzt, die aus sämtlichen Kaufpreissammlungen der kommunalen Gutachterausschüsse für Grundstückswerte abgeleitet werden. Eine Gruppe von Bundesländern hat 2010 vorgeschlagen, die Bewertung grundsätzlich mit statistischen Modellen aus Immobilienmarktdaten abzuleiten, insbesondere den Kaufpreissammlungen der Gutachterausschüsse. Dies setzt allerdings hinreichende Verkaufsdaten für vergleichbare Objekte voraus, die in vielen örtlichen Lagen nur beschränkt vorhanden sind.<sup>2</sup>

Beim Äquivalenzmodell (auch als Süd-Modell bezeichnet) erfolgt die Berechnung der Grundsteuer in einem zweistufigen Verfahren. Im ersten Schritt ist die Bemessungsgrundlage zu ermitteln, die im zweiten Schritt mit dem Grundsteuerhebesatz zu multiplizieren ist.<sup>3</sup> Bei diesem rein flächenbezogenen Konzept werden unabhängig von den tatsächlichen Werten einheitliche Messzahlen für die Grundstücks- und die Gebäudeflächen vorgegeben.<sup>4</sup> Bei unbebauten Grundstücken erhält man die Bemessungsgrundlage durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit der Äquivalenzzahl für unbebaute Grundstücke von 0,02 €/qm. Bei bebauten Grundstücken ist zusätzlich das Gebäude einzubeziehen. Der Wert des Gebäudes bestimmt sich nach der Gebäudefläche und einer Äquivalenzzahl. Die Gebäudefläche ist eine typisierte Brutto-Grundfläche. Sie ergibt sich als Produkt von Gebäudegrundfläche und Anzahl der oberirdischen Geschosse (Geschosszahl). Die Geschosszahl wird in typisierter Form aus der Gebäudehöhe abgeleitet. Die Äquivalenzzahl hängt von der Art der Nutzung ab. Soweit das Gebäude zu Wohnzwecken genutzt wird, beträgt sie 0,20 €/qm. Soweit es nicht zu Wohnzwecken genutzt wird, beläuft sich die Äquivalenzzahl auf 0,40 €/qm.<sup>5</sup>

Die Bodenwertsteuer ist ein Modell des Instituts der deutschen Wirtschaft und wird unter anderem vom Mieterschutzbund und dem Naturschutzbund mitgetragen. Die Bodenwertsteuer bewertet allein die Grundstücksfläche mit den sogenannten Bodenrichtwerten, die größtenteils flächendeckend vorliegen.<sup>6</sup> Nach Einschätzung des DIW Berlin werden unbebaute Grundstücke zu den bebauten Grundstücken deutlich stärker belastet. Das gleiche gilt für Grundstücke, die gemessen

2 Bach, Stefan: Grundsteuerreform, Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, DIW Berlin, 9. April 2018, S. 3.

3 Nehls, Daniela/Scheffler, Wolfram: Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, Institut für Finanzen und Steuern Schrift 503, 2015, S. 28.

4 Vgl. Bach, Stefan: Grundsteuerreform, Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, DIW Berlin, 9. April 2018, S. 5.

5 Nehls, Daniela/Scheffler, Wolfram: Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, Institut für Finanzen und Steuern Schrift 503, 2015, S. 28.

6 Institut der deutschen Wirtschaft: Bodenwertsteuer: Einfach, transparent und nachvollziehbar, 02.05.2018, im Internet unter: <https://www.iwd.de/artikel/bodenwertsteuer-einfach-transparent-und-nachvollziehbar-386880/> [14.09.18].

an ihren Bodenwerten untergenutzt sind. Grundstücksspekulation wird stärker belastet, Investitionen in die Bebauung, Umnutzungen und Nachverdichtungen werden dagegen nicht belastet, da Investitionen in die Bebauung der Grundstücke keine höhere Grundsteuerbelastung auslösen.<sup>7</sup>

Das Institut der deutschen Wirtschaft hat 2015 eine Simulationsuntersuchung für die zu der Zeit vorliegenden Reformvorschläge durchgeführt und dabei die Auswirkungen auf die Grundsteuerfinanzkraft der Länder und die Belastungsverschiebungen verschiedener Grundsteuermodelle auf kommunaler Ebene untersucht. Im Ergebnis lassen sich für die Länder folgende Befunde festhalten:

„Im wertunabhängigen Modell (vergleichbar mit dem Äquivalenzmodell, Anm. d. Verf.) verringert sich die Finanzkraft für die reicherer Bundesländer im Süden der Republik mit tendenziell eher höheren Immobilienpreisen. Dies hat für diese Länder zur Folge, dass sie weniger Finanzausgleichszahlungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs zahlen müssen. Umgekehrt verhält es sich mit dem Verkehrswertmodell. Hier sinkt die Finanzkraft der Kommunen in den wirtschaftlich schwächeren Ländern, so zum Beispiel in allen neuen Bundesländern sowie in Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen. Sie erhalten dann bei einer Umsetzung des Verkehrswertmodells im Rahmen des Länderfinanzausgleichs mehr. Das gebäudewertunabhängige Kombinationsmodell liegt erwartungsgemäß in den meisten Bundesländern mit seinen Wirkungen dazwischen. Von den beiden Bodenwertmodellen<sup>8</sup> löst das reine Bodenwertmodell die größten Verteilungswirkungen zwischen Bundesländern aus. Das kombinierte Bodenwertmodell liegt mit seinen Umverteilungswirkungen in etwa zwischen dem Kombinationsmodell und dem Verkehrswertmodell.“<sup>9</sup>

Die Ergebnisse zu den Belastungsverschiebungen auf kommunaler Ebene können folgender Grafik entnommen werden:

<sup>7</sup> Bach, Stefan: Grundsteuerreform, Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, DIW Berlin, 9. April 2018, S. 6.

<sup>8</sup> Anmerkung des Verfassers: Das reine Bodensteuermodell erfasst ausschließlich den Bodenwert, und zwar unabhängig davon, ob es bebaut ist oder nicht. Das kombinierte Bodensteuermodell kombiniert wert- und flächenbasierte Verfahren und setzt die Grundstücksfläche zum Teil nach Marktpreisen und zum Teil pauschal an. Dieses Modell knüpft als Bemessungsgrundlage ebenfalls alleine an Grund und Boden an.

<sup>9</sup> Institut der deutschen Wirtschaft: Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, S. 20.

Abbildung 2: Belastungsverschiebungen verschiedener Grundsteuermodelle<sup>10</sup>

	<b>Status Quo</b>	<b>WUM</b>	<b>KOM</b>	<b>VWM</b>	<b>RBM</b>	<b>KBM</b>
<b>in Kommunen unter 20.000 Einwohnern</b>						
EFH	225	-6	-4	-10	-4	-4
ZFH	162	-2	0	0	5	5
MFH	123	3	-3	17	-56	-58
UG	41	14	35	10	206	206
<b>Gesamt</b>	<b>271</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>in Städten mit 20.000 bis 100.000 Einwohnern</b>						
EFH	375	-14	4	-23	62	60
ZFH	261	-9	6	-7	55	54
MFH	179	6	-12	12	-77	-77
UG	76	10	97	32	427	427
<b>Gesamt</b>	<b>539</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>in Großstädten mit mehr als 100.000 Einwohnern</b>						
EFH	577	-74	28	-66	201	186
ZFH	394	-47	31	-28	165	153
MFH	229	16	-16	12	-76	-73
UG	210	-84	196	41	737	737
<b>Gesamt</b>	<b>1.003</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Insgesamt</b>						
EFH	236	-7	-4	-12	0	0
ZFH	168	-2	1	0	10	10
MFH	129	3	-4	16	-59	-60
UG	44	13	39	11	221	221
<b>Gesamt</b>	<b>290</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

EFH = Einfamilienhäuser; ZFH = Zweifamilienhäuser; MFH = Mehrfamilienhäuser;

UG = Unbebaute Grundstücke

\* Angaben in Euro pro Wohneinheit (EFH, ZFH, MFH) bzw. Grundstück (UG) pro Jahr

Quelle: IW Köln

Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft: Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, S. 22.

10 WUM: Wertunabhängiges Modell, KOM: Kombinationsmodell, VWM: Verkehrswertmodell, RBM: Reines Bodensteuermodell, KBM: Kombiniertes Bodensteuermodell.

### 3. Kostenwertmodell

Der Vorschlag der Bundesländer Hessen und Niedersachsen wurde am 04.11.2016 durch den Bundesrat mehrheitlich beschlossen.<sup>11</sup>

Nach dem Vorschlag der Länder Hessen und Niedersachsen soll auch künftig die Grundsteuer wertabhängig ausgestaltet werden. Jedoch wird keine Verkehrswertermittlung angestrebt.<sup>12</sup> Folglich bedarf es einer Erfassung der Gebäudewerte. Bei unbebauten Grundstücken wird auf die Bodenrichtwerte abgestellt, die die örtlichen Gutachterausschüsse festlegen. Bei bebauten Grundstücken wird zudem noch das Gebäude erfasst, wobei nach der Art des Gebäudes und dem Baujahr differenziert wird. Angeknüpft wird dabei an aktuelle Baukosten.<sup>13</sup>

Bei der Bewertung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft kommt künftig ein typisierendes Ertragswertverfahren zum Einsatz. Auf einzelbetriebliche Differenzierungen und Abgrenzungen kann dabei weitgehend verzichtet werden.

Die erste Bewertung soll auf den Stichtag 01.01.2022 erfolgen. Doch selbst wenn die neuen Werte umfassend vorliegen, wird es noch nicht möglich sein, daraus die Höhe der neuen Grundsteuer für ein einzelnes Grundstück abzuleiten.<sup>14</sup> Künftig würde dann nur noch zwei Arten von Vermögen unterschieden werden: Grundvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Die bisherige Aufteilung in drei Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen) entfällt damit forthin.<sup>15</sup>

Die bisherige Berechnungsmethode bleibt erhalten. Der Einheitswert wird mit einer gesetzlich festgelegten Steuermesszahl multipliziert. Dies ergibt den Steuermessbetrag. Hierauf findet dann der jeweilige Hebesatz Anwendung.<sup>16</sup>

Erst wenn die Neubewertung der rund 35 Mio. Einheiten abgeschlossen ist, wird ein entsprechendes »Eintakten« der Steuermesszahlen möglich sein, um die angestrebte bundesweite Aufkommensneutralität zu erreichen. Die neuen Steuermesszahlen werden daher erst in einem zweiten Reformschritt gesetzlich festgelegt. Wenn in diesem Zusammenhang das Grundsteuergesetz

---

11 BR-Drs. 515/16 vom 12. September 2016.

12 Vgl. Schäfer, Thomas: Eine Frage der Gerechtigkeit, in: ifo Schnelldienst 18/2016, S. 5.

13 Schäfer, Thomas: Eine Frage der Gerechtigkeit, in: ifo Schnelldienst 18/2016, S. 6.

14 Ebenda.

15 Vgl. Löhr, Dirk: Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in: BetriebsBerater 35/2016, S. 2075.

16 Vgl. Scheffler, Wolfram: Werden die Bürger, die für 2027 geplante Grundsteuerreform akzeptieren?, in: ifo Schnelldienst 18/2016, S. 9.

---

angepasst wird, ist auch der Zeitpunkt gekommen, über Änderungen bei den Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen nachzudenken.<sup>17</sup>

Im Bundesgebiet sind die Verhältnisse keineswegs einheitlich. Auf bundesweiter Basis ermittelte Steuermesszahlen werden daher nicht in jedem Land genau passen. Daher wird den Ländern erlaubt, eigene Steuermesszahlen festzulegen.

Nach der Einschätzung des hessischen Finanzministers erhalten Länder und Kommunen damit alle notwendigen Instrumente, um die Reform in ihrem Gebiet aufkommensneutral auszugestalten.

Aufkommensneutralität bedeute aber nicht, dass jeder Bürger genau die gleiche Grundsteuer zahlen wird wie bisher. Vielmehr gehe es darum, das jeweilige Gesamtaufkommen konstant zu halten. Veränderungen der Belastung eines einzelnen Grundstückes oder eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft sind hingegen unausweichlich. Sie seien die zwingende Folge der sich seit der letzten Bewertung veränderten Wertrelationen. Einer Mehrbelastung einzelner Grundbesitzer stehe bei Aufkommensneutralität immer eine entsprechende Entlastung anderer Grundbesitzer gegenüber.<sup>18</sup>

Löhr hat anhand einer Beispielrechnung die intrakommunalen Belastungsverschiebungen und Verzerrungen versucht herauszuarbeiten:<sup>19</sup>

---

17 Schäfer, Thomas: Eine Frage der Gerechtigkeit, in: ifo Schnelldienst 18/2016, S. 6.

18 Schäfer, Thomas: Eine Frage der Gerechtigkeit, in: ifo Schnelldienst 18/2016, S. 7.

19 Löhr, Dirk: Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in: BetriebsBerater 35/2016, S. 2076.

**Beispiel:**

Die Musterrechnung bezieht sich auf eine wirtschaftlich gut situierte westdeutsche Kleinstadt (ca. 30 000 Einwohner; in größeren Städten dürften die nachfolgend diskutierten Bewertungsprobleme z.T. noch deutlicher auftreten). Hierbei werden jeweils ein freistehendes selbstgenutztes Einfamilienhaus sowie eine vermietete Geschosswohnung miteinander verglichen. Sowohl die Verkehrs- wie auch die steuerlichen Kostenwerte (nach BewG-E) wurden für beide Objekttypen jeweils ermittelt.

- in einer zentralen und einer peripheren Ortslage (Bodenrichtwerte: 150 Euro/qm bzw. 50 Euro/qm);
- sowie für einen Neu- und einen Altbau (Restnutzungsdauer: 79 bzw. 40 Jahre bei 80 Jahren Gesamtnutzungsdauer; Anl. 22 n.F. ist noch nicht verfügbar).

Das Einfamilienhaus weist ein Geschoss mit ausgebautem Keller und Flachdach auf. Die Bruttogrundfläche liegt bei 314 qm, die Grundstücksfläche bei 730 qm (zentrale Lage) bzw. bei 1095 qm (Peripherie). Die anteilige Bruttogrundfläche der Geschosswohnung liegt bei ca. 116 qm (Wohnfläche: 75 qm), der Bodenanteil bei 100 qm (zentrale Lage) bzw. 125 qm (peripherie Lage). Die Verkehrswertermittlung findet für das Einfamilienhaus nach dem Sachwertverfahren (ImmoWertV bzw. Sachwertrichtlinie; Basis: NHK 2010) statt.

Für die Verkehrswertermittlung für die vermietete Geschosswohnung wird das Ertragswertverfahren (ImmoWertV bzw. Ertragswertrichtlinie) angewendet. Für die Geschosswohnung kann in zentraler Lage 7,5 Euro/qm Kaltmiete für einen Neubau bzw. 6,3 Euro/qm für einen Altbau erzielt werden. In peripherer Lage sind es 5,4 Euro/qm (Neubau) bzw. 4,5 Euro/qm (Altbau).

Das Bewertungsergebnis fasst die nachfolgende Tabelle 2 zusammen (auf 1000 Euro gerundet):<sup>10</sup>

Tabelle 2: Übersicht der Bewertungsergebnisse (Angaben gerundet auf 1000 Euro)

Angaben in 1000 Euro	Einfamilienhaus				Geschosswohnungsbau			
	Zentrum		Peripherie		Zentrum		Peripherie	
Alt-/ Neubau	Alt	Neu	Alt	Neu	Alt	Neub	Alt	Neu
Verkehrswert	214*	293	148	205	101*	142	72	102
Steuerwert	225	426	170	371	55	125	46	116
Steuerwert (in v. h. des Verkehrswerts)	105 %	146 %	115 %	181 %	54 %	88 %	64 %	114 %

Anmerkung: \*Werte durch Grundstücksbewertungen/Kauffälle gesichert

Der Grafik ist zu entnehmen, dass die steuerlichen Kostenwerte weder Struktur noch Niveau der Verkehrswerte reflektieren. Die Spanne reicht zwischen 54% und 181%. Auch wenn Löhr weitere Berechnungen als notwendig ansieht, um eine Allgemeingültigkeit seiner Aussagen zu untermauern, konstatiert er:<sup>20</sup>

- Neubauten werden vergleichsweise stärker belastet als Altbauten.
- Einfamilienhäuser werden ebenso stärker belastet als Geschosswohnungen.
- Immobilien in der Peripherie werden auch stärker belastet als solche im Zentrum.

Nach Löhr belastet das Modell der Landesfinanzminister (LFM-Modell) langfristig schwerpunktmäßig die Mieter und die mobilen Produktionsfaktoren, eine Bodenwertsteuer hingegen eher die Eigentümer und den Produktionsfaktor Boden.<sup>21</sup>

**Tab. 1**  
**Belastungswirkungen der Modelle zur Grundsteuerreform**

Belastungs- verschie- bungen	LFM-Modell		Bodenwertsteuer	
	Sachlich	Personell	Sachlich	Personell
Zentrum/ Peripherie	Peripherie (moderat)	Mieter (falls fremdge- nutzt, ansonsten Eigentü- mer)	Zentrum (stark)	Eigentümer (langfristig; unabhän- gig von Nutzung)
EFH/GWB	EFH (mittel)		EFH (stark)	
Neubau/ Altbau	Neubau (stark)		(Altbau)	

Quelle: Zusammenstellung des Autors.

Erläuterung: EFH: Einfamilienhaus; GWB: Geschosswohnungsbau.

Quelle: Löhr, Dirk: Die Belastungsverschiebungen im Kostenwertmodell: Gerecht?, in: ifo-Schnelldienst 18/2016, S. 16.

20 Löhr, Dirk: Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in: BetriebsBerater 35/2016, S. 2077.

21 Löhr, Dirk: Die Belastungsverschiebungen im Kostenwertmodell: Gerecht?, in: ifo-Schnelldienst 18/2016, S. 16.

#### 4. Verfassungsrechtliche Aspekte des Flächenmodells und der Bodenwertsteuer

##### 4.1. Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zur Reform der Grundsteuer

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat sich in seinem jüngsten Urteil<sup>22</sup> mit Vorgaben für den Gesetzgeber zur Neuregelung der Grundsteuer zurückgehalten. Weder präferiert das BVerfG ein konkretes Modell noch schließt es einzelne Modelle per se aus.

„Bei der Neuregelung verfügt der Gesetzgeber über einen weiten, vom Bundesverfassungsgericht nur begrenzt überprüfbaren Spielraum zur Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes<sup>23</sup>. Damit liegt auch die Gesamthöhe des mit der Steuer zu erzielenden Aufkommens völlig in der Hand des Gesetzgebers. Belässt er es im Grundsatz bei der bisherigen Struktur von Einheitsbewertung und Grundsteuer, kann das Steueraufkommen über den Grundsteuermessbetrag durch den Gesetzgeber und über die Hebesätze durch die Gemeinden bestimmt werden. Aber auch in einem anderen Modell bleibt es dem Gesetzgeber und den nach dem Grundgesetz hebesatzberechtigten Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG) vorbehalten, die Steuerhöhe und damit den Umfang des Steueraufkommens zu regeln. In keinem Fall wird das Gesamtaufkommen durch die verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine in der Relation realitätsgerechte Bemessung der Besteuerungsgrundlagen vorbestimmt. Im Übrigen steht dem Gesetzgeber auch bei den Regeln zur Erfassung der Bemessungsgrundlage ein weiter Gestaltungsspielraum zu, der dadurch begrenzt ist, dass die Bemessungsregeln den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation realitätsgerecht abbilden müssen<sup>24</sup>. Indes ist der Gesetzgeber bei der Grundsteuer ebenso wenig wie bei anderen Steuern gehindert, mithilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen<sup>25</sup>. Zudem verfügt der Gesetzgeber gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum<sup>26</sup>.“<sup>27</sup>

22 BVerfG, Urteil vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14 –

23 vgl. BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 123, 131>; 139, 285 <309 f. Rn. 72> jew. m.w.N.; oben B IV 1 b; zitiert nach BVerfG: ebenda, Rn. 168 (juris)

24 vgl. BVerfGE 93, 121 <136>; 93, 165 <172 f.>; 117, 1 <33>; 139, 285 <310 Rn. 73> jew. m.w.N.; oben B IV 1 c; zitiert nach BVerfG: ebenda, Rn. 168 (juris)

25 vgl. BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 124> m.w.N.; zitiert nach BVerfG: ebenda, Rn. 168 (juris)

26 vgl. BVerfGE 139, 285 <313 Rn. 77> m.w.N.; zitiert nach BVerfG: ebenda, Rn. 168 (juris)

27 BVerfG: ebenda, Rn. 168 (juris)

#### 4.2. Verfassungsrechtliche Aspekte des Flächenmodells

Dem Flächenmodell liegt die Vorstellung zu Grunde, dass die Höhe der Grundsteuer unabhängig vom Wert des Grund und Bodens sowie der aufstehenden Gebäude ermittelt werden sollte. „Zukünftig sollte nur die Größe der Grundstücks- und Gebäudeflächen der Bemessungsgrundlage zu grunde gelegt werden und die Höhe der Grundsteuer durch Messzahlen und Hebesätze, die durch die Länder und Kommunen bestimmt werden, gesteuert werden.“<sup>28</sup>

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil betont, dass dem Gesetzgeber hier vielfältige Möglichkeiten zur Schaffung eines verfassungsgemäßen Zustandes zur Verfügung stehen, die von der Reparatur der beanstandeten Regelungen zur Einheitsbewertung bis zur völligen Neugestaltung der Bewertungsvorschriften für eine im Grundgesetz als solcher vorgesehenen Grundsteuer (Art. 106 Abs. 6 GG) reichen.<sup>29</sup>

Damit wird seitens des BVerfG dem Gesetzgeber kein Bewertungsmodell vorgeschrieben oder von vornherein ausgeschlossen. Auch im Hinblick auf die Anforderungen des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG an das neu zu gestaltende Bewertungssystem ergeben sich für das Flächenmodell keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Aus dem Urteil des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung in ihrer aktuellen Gesetzesfassung ergeben sich keine Vorgaben, die dieses System zum zwingenden Bestandteil einer reformierten Grundsteuer erklären würden. Dies wird bereits aus den o.g. Feststellungen des BVerfG zu den vielfältigen Möglichkeiten für den Gesetzgeber zur Schaffung eines verfassungsmäßigen Zustands deutlich. Blickt man auf die Kompetenznorm des Art. 106 Abs. 6 GG für die Grundsteuer, so ist allenfalls der Grundcharakter als Objektsteuer hieraus ableitbar.

Der verfassungsrechtliche Vorteil einer reinen Flächensteuer läge darin, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage unabhängig von Wertermittlungen bzw. regelmäßig durchzuführenden Neubewertungen wäre. Der dem Gesetzgeber vom BVerfG zugeschriebene Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum würde auch einen Verzicht auf eine Bodenwertkomponente rechtfertigen.

#### 4.3. Verfassungsrechtliche Aspekte der Bodenwertsteuer

Modelle zur Bodenwertsteuer sind so konzipiert, dass unabhängig von der Bebauungsintensität auf dem Grundstück die steuerliche Bemessungsgrundlage durch den Bodenrichtwert gebildet wird. Dieser wird gemäß § 192 Baugesetzbuch (BauGB) von den Gutachterausschüssen erhoben und im Ein- bis Zweijahresrhythmus angepasst.

28 Eisele, Dirk: „Einheitsbewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer verfassungswidrig“ in: NWB 18/2018, Seite 1299-1307 (1306)

29 BVerfG, Urteil vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14 –, Rn. 166, juris

Zur weiteren verfassungsrechtlichen Legitimierung führen die Befürworter einer Bodenwertsteuer das Äquivalenzprinzip sowie die Lenkungswirkungen für ökologische und städtebauliche Zwecke an.

Alle kommunalen Aktivitäten mit Einfluss auf den Wert des Grundstücks kämen im Bodenwert zum Ausdruck. Es gäbe somit einen engen Zusammenhang zwischen dem kommunalen Leistungsangebot einerseits und der im Bodenwert reflektierten Standortqualität andererseits.<sup>30</sup> Dies entspreche dem Äquivalenzprinzip, wie ihn das BVerfG für die Gewerbesteuer als verfassungsrechtlichen Begründungszusammenhang akzeptiert habe.

Die Lenkungswirkung ergäbe sich aus dem Umstand, dass die Erhebung der Bodenwertsteuer unabhängig von der baulichen Nutzung erfolgen würde. Damit ginge ein Beitrag zur Baulandmobilsierung einher.

Das BVerfG hat in seiner aktuellen Grundsteuer-Entscheidung die Verfolgung von Lenkungszielen mit Hilfe der Grundsteuer anerkannt: „Indes ist der Gesetzgeber bei der Grundsteuer ebenso wenig wie bei anderen Steuern gehindert, mithilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen.“<sup>31</sup>

Der Einwand gegen das Bodenwertsteuermodell, dass es hierbei zu erheblichen Belastungsverschiebungen gegenüber dem derzeitigen Grundsteuerrecht kommen könne, mag sozialpolitisch ein durchaus gewichtiges Gegenargument sein. Ihm fehlt jedoch die verfassungsrechtliche Dimension.

Dass die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude beim Bodenwertmodell nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, verstößt nicht gegen die Vorgaben des BVerfG zur Grundsteuer und steht mit Art. 3 Abs. 1 GG im Einklang. Eine Ungleichbehandlung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG im Steuerrecht nur vor, wenn der Grundsatz der Lastengleichheit verletzt wird. Hierzu führte das BVerfG aus:

„Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt stets auch eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer. Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der

30 Eisele: siehe Fn. 7, Seite 1305 erster Absatz; kritisch zum Äquivalenzprinzip Seer in Tipke/Lang: *Steuerrecht*, § 16 Rz. 39

31 BVerfG, Urteil vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14 –, Rn. 168 (juris)

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 realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.

**Ausgehend von diesen Vorgaben hat der Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen.** 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 Praktikabilitätserwägungen 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.**<sup>32</sup>

Wendet man diese Grundsätze auf die Bodenrichtwerte als Bemessungsgrundlage für eine reformierte Grundsteuer an, so kann diese durchaus im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG angesehen werden. Ein Besteuerungssystem das konsequent auf aktuellen Bodenrichtwerten als Besteuerungsgrundlage aufbaut, weist einen geeigneten Maßstab zur Wertermittlung auf. Der Hauptkritikpunkt an der Einheitsbewertung, dass es an aktuellen Wertermittlungen fehlt, ist beim Bodenwertmodell nicht gegeben. Die Bodenrichtwerte bilden ein qualitativ hochwertiges und bereits jetzt aktuelles Bewertungsinstrument. Die fortlaufende Aktualisierung der Bodenrichtwerte würde hier eine Verzerrung der Wertverhältnisse zwischen Realität und steuerlicher Bemessungsgrundlage verhindern. Die Nichteinbeziehung der Gebäude in die Bemessungsgrundlage ließe sich mit den gewünschten Lenkungseffekten zu Gunsten einer Bebauung und der Begegnung von reiner Grundstücksspekulation rechtfertigen.

Das BVerfG bringt im aktuellen Urteil zum Ausdruck, dass auch Praktikabilitätserwägungen bei einer Vielzahl von Bewertungsvorgängen ein verfassungsrechtlich relevantes Kriterium bilden. Der Bodenrichtwert erspart hier der Finanzverwaltung eine aufwendige Etablierung eines neuen Bewertungssystems, da es auf bestehende Wertermittlungen zurückgreifen würde.

Das BVerfG betonte zudem in seinem Urteil, dass es die Grundstücke als eine einheitliche Art von Vermögensgegenstand ansieht, die nicht zwangsläufig für Zwecke der Grundsteuer mit dem Verkehrswert bewertet werden müssen. „Dabei ist hier eine Auseinanderentwicklung zwischen

---

<sup>32</sup> BVerfG: ebenda, Rn. 96 ff.

Verkehrswert und festgestelltem Einheitswert für sich genommen verfassungsrechtlich nicht bedenklich. Würden die Einheitswerte in allen Fällen gleichmäßig hinter steigenden Verkehrswerten zurückbleiben, würde dies allein zu keiner verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung, da das Niveau der Einheitswerte untereinander in Relation zum Verkehrswert gleich bliebe. Insofern liegen die Verhältnisse bei der Bewertung nur einer Art von Vermögensgegenständen - hier von Grundstücken - anders als in den Fällen der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer. Während es dort um die Vergleichbarkeit ganz verschiedenartiger, nach unterschiedlichen Maßstäben zu bewertender Wirtschaftsgüter ging, ist dies bei den hier vorgelegten Normen der Einheitsbewertung für Grundvermögen nicht der Fall.“<sup>33</sup>

Dass eine Bemessung der Grundsteuer allein anhand des Wertes des Grundstücks ohne Berücksichtigung der darauf befindlichen Bebauung verfassungskonform erfolgen kann, wird auch mit Blick auf die historische und teleologische Auslegung der Grundsteuer im Verfassungskontext deutlich:

Bis in das 19. Jahrhundert galt vor allem der land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundbesitz als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit. Er bildete die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer („Bodenzins“).<sup>34</sup> Das Grundgesetz verwendet den Begriff der Grundsteuer erst seit 1997.<sup>35</sup> Zuvor wurde im Zusammenhang mit der Grund- und Gewerbesteuer in Artikel 106 GG nur der Überbegriff der „Realsteuern“ verwendet. Die Änderung in Artikel 106 Abs. 6 Satz 1 GG erfolgte seinerzeit im Hinblick auf die Gewerbesteuer:

„Absatz 6 Satz 1 regelt die Zuordnung des Aufkommens der Grundsteuer und der Gewerbesteuer an die Gemeinden. Die Ergänzung ist im Sinne einer Klarstellung notwendig, da die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer den Charakter der Gewerbesteuer als Realsteuer (Objektsteuer) in Frage stellen könnte. Für diesen Fall enthielt das Grundgesetz keine Zuordnung einer verbleibenden Gewerbeertragsteuer mehr zugunsten der Gemeinden. Die ausdrückliche Aufnahme des Wortes „Gewerbesteuer“ in die Bestimmungen des Artikels 106 Abs. 6 Satz 1 GG bedeutet hingegen keine institutionelle Garantie der Gewerbesteuer als solcher, da Artikel 106 GG allein die Ertrags-  
hoheit regelt, den Ertrag selbst aber verfassungsrechtlich nicht garantiert.“<sup>36</sup>

Die Aussagen des historischen Gesetzgebers zur Gewerbesteuer und deren fehlender institutioneller Garantie lassen sich auf die Grundsteuer übertragen. Die Ersetzung des Begriffs der Realsteuer durch die Gewerbe- und Grundsteuer erging ohne einen dokumentierten Willen des ver-

33 BVerfG: ebenda, Rn. 109 (juris)

34 Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Grund-/Vermögensteuer, Rn. 1; Maunz/Dürig: GG, Art. 106 Rn. 172 (beck-online.de)

35 GG-Änderung mit Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20.10.1997 (Artikel 28 und 106 GG), BGBl I 1997, 2470

36 Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drs. 13/1685 – Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes; BT-Drs. 13/8488, Seite 6

fassungsändernden Gesetzgebers zur konkreten Ausgestaltung der Grundsteuer. Weder zur Be-messungsgrundlage noch zu anderen Rahmenbedingungen der Grundsteuer finden sich Angaben in den Dokumenten der Gesetzesberatung.

Fazit: Auf Grund der Wertungsoffenheit des Begriffs der Grundsteuer wäre sowohl das Modell der Flächensteuer als auch der Bodenwertsteuer verfassungskonform realisierbar.

\*\*\*