
Prof. Dr. Johanna Hey

Institut für Steuerrecht
Universität zu Köln



Institut für Steuerrecht, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln

Stellungnahme

zu

dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD
Grundsteuer-Reformgesetz (BT-Drucksache 19/11085)

sowie dem Antrag der FDP-Fraktion
(Grundsteuer – Einfaches Flächenmodell – BT-Drucksache 19/11144)

Behandelte Themenkomplexe

- **Gleichheitsrechtliche** Beurteilung des neuen Bewertungsverfahrens Grundsteuer B – verfassungsrechtliche Risiken
- Notwendige Folgeänderungen der Öffnungsklausel zugunsten der Länder im **Finanzausgleich**
- Zulässigkeit von **Flächenmodellen**

Inhalt

Zusammenfassung und Empfehlungen	2
Teil 1: Grundsteuer-Reformgesetz	4
A. Entwurf Grundsteuer-Reformgesetz: Reform des Bewertungsverfahrens	4
I. Vorbemerkung zum Prüfungsumfang	4
II. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer gleichheitssatzkonformen Grundsteuer	5
1. Weiter Gestaltungsspielraum nach BVerfG-Grundsteuerurteil vom 10. 4. 2018	5
2. Anforderungen an gleichheitssatzkonforme Typisierung	6
3. Verfassungsrechtliche Relevanz sozial- und wohnungspolitischer Ziele	8
III. Überprüfung der Bewertungsvorschriften	8
1. Grundsteuerwert, Belastungsgrund	8
2. Unbebaute Grundstücke	10
3. Vereinfachtes Ertragswertverfahren für Wohngrundstücke	11
a. Systematische Unterbewertung hochwertiger Immobilien	11
b. Mögliche Rechtfertigung?	14
(1) Vereinfachung – zulässige Typisierung?	14
(2) Als Ausdruck des Äquivalenzprinzips?	15
(3) Im Hinblick auf Ausgleichsmöglichkeiten auf der Ebene des Steuersatzes?	16
(4) Als Billigkeitsmaßnahme eines schonenden Übergangs zu zeitnahen Werten?	17
(5) Als wohnungspolitische Maßnahme?	18
(6) Im Hinblick auf die geringe Höhe der Grundsteuerbelastung	19
c. Zwischenergebnis	19
4. Sachwertverfahren für Nichtwohngrundstücke (insb. Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke)	19
a. Zulässigkeit des Nebeneinanders unterschiedlicher Verfahren?	19
b. Zulässige Typisierung bei verhältnismäßigem Bewertungsaufwand?	20
IV. Weitere Einzelfragen	21
1. Hauptfeststellung alle sieben Jahre	21
2. Anknüpfung an Bodenrichtwerte	22
3. Steuermesszahlreduktion für bestimmte Grundstücke	23
4. Evaluation	24
5. Redaktionelle Fehler	25
B. Anpassungen Finanzausgleichsgesetz	25
Teil 2: FDP-Antrag – Einfaches Flächenmodell, BT-Drucks. 19/11144	26

Zusammenfassung und Empfehlungen

Der Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes ist nicht in der Lage, den im Grundsteuerurteil vom 10. April 2018 aufgestellten Reformauftrag des Bundesverfassungsgerichts zu erfüllen.

Das Kernproblem des vorliegenden Reformentwurfs liegt darin, dass der Gesetzgeber einerseits am bisherigen Bewertungsziel des Verkehrswerts festhalten, andererseits starke Mehrbelastungen einzelner Grundstückseigentümer vermeiden und die Reform gleichzeitig aufkommensneutral durchführen will. Eine zusätzliche Restriktion folgt aus der notwendigen Begrenzung des mit der Verkehrswertermittlung einhergehenden Verwaltungsaufwands. Herausgekommen ist ein Bewertungsverfahren, das – jedenfalls für Wohngrundstücke – zu systematischen Verzerrungen führt und damit den **Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts** an eine im Verhältnis der Grundstücke zueinander realitätsgerechte Abbildung des Verkehrswertes offensichtlich **nicht genügt**.

Das für Wohngrundstücke vorgesehene vereinfachte Ertragswertverfahren krankt – bei aller zulässigen Typisierung – an einer unzureichenden Differenzierung nach der konkreten **Lage des Grundstücks**, obwohl es sich hierbei um den zentralen wertbestimmenden Faktor handelt. Die hierdurch bewirkten Abweichungen des Grundsteuerwerts vom Verkehrswert **überschreiten das im Rahmen einer Typisierung zulässige Ausmaß an Ungleichbehandlung** sowohl betrags- als auch zahlenmäßig. Das Verfahren ist aufgrund der unzureichenden Lagedifferenzierung strukturell ungeeignet, den Verkehrswert auch nur annäherungsweise zu erfassen. In der Folge kommt es systematisch zu zum Teil deutlichen Unterbewertungen von Immobilien in teureren Lagen, während Grundstücke in schlechten Lagen zum Verkehrswert oder sogar darüber angesetzt werden. Eine **regressive Sondervermögensteuer** ist jedoch weder verfassungskonform noch kann sie verteilungspolitisch gewollt sein.

Gleichheitsrechtlich besonders problematisch sind diese Verzerrungen vor dem Hintergrund der angestrebten Aufkommensneutralität der Reform. Die systematische Verschönerung besonders leistungsfähiger Grundstückseigentümer geht unmittelbar zulasten der Grundstückseigentümer, deren Grundstücke mit dem Verkehrswert oder sogar darüber bewertet werden, weil aufgrund der Unterbewertung die Hebesätze gar nicht oder weniger stark sinken werden, als sie es täten, wenn für alle Grundstücke statt der heutigen niedrigen Einheitswerte verkehrsnah Grundsteuerwerte angesetzt würden. Die Eigentümer mit Grundstücken in geringwertigen Lagen zahlen folglich die Verschönerung der Eigentümer in

hochpreisigen Lagen mit. Durch Hebesatzanpassungen lässt sich das Problem nicht lösen, da diese gemeindeeinheitlich festgelegt werden.

Abhilfemöglichkeiten: Es ist nicht ersichtlich, wie die Mängel des vereinfachten Ertragswertverfahrens hinsichtlich des Gebäudeanteils mit vertretbarem Aufwand zu lösen sind.

Wenn der Gebäudeanteil dazu dienen soll – in verschleierter Weise – deutliche Steuererhöhungen für die Eigentümer wertvoller Grundstücke in Ballungsgebieten zu vermeiden, dann gibt es hierfür andere Wege, die nicht nur deutlich einfacher sind, sondern auch verfassungskonform. In erster Linie handelt es sich um ein Übergangsproblem der Überführung heute stark unterbewerteter Grundstücke in eine realitätsgerechte Bewertung, hierzu wäre eine **Übergangsregelung** denkbar, die die veralteten Einheitswerte schrittweise an aktuelle Verkehrswerte annähert.

Sehr viel schwieriger zu verwirklichen ist auf der Grundlage des vorliegenden Entwurfs die notwendige stärkere Lagedifferenzierung. Zwar ließe sich der Gesetzentwurf an verschiedenen Stellen nachbessern:

- **Erhöhung des Bodenwertanteils durch Senkung des Liegenschaftszinses**
- **Stärkere Gebietsdifferenzierung** (etwa durch Rückkehr zum ursprünglich vorgesehenen Großstadtzuschlag, Stadtteildifferenzierungen in größeren Gemeinden und Ansatz realitätsnäherer Durchschnittsmieten)

Allerdings bedürfte es hierzu aufwendiger zusätzlicher Datenerhebungen. Denkbar wären zwar Auf- und Abschläge der zugrunde gelegten Nettokaltmieten im Verhältnis des jeweiligen Bodenrichtwertes zum Durchschnittsbodenrichtwert in einer Gemeinde, allerdings ebenfalls um den Preis erheblicher Komplizierung.

Empfehlung: Unter der Prämisse, dass die Grundsteuer auf wertabhängiger Bemessungsgrundlage erhoben werden soll, sollte auf die Gebäudekomponente verzichtet und stattdessen **allein der Bodenrichtwert** zugrunde gelegt werden¹.

Hierfür spricht nicht nur, dass die Grundsteuer auf diese Weise eine solide äquivalenztheoretische Grundlage erhält, zudem automatisch baulandmobilisierend wirkt, sondern vor

¹ In diese Richtung auch *Löhr*, ZKF 2019, 169 (175 f.); *Zimmermann*, Wirtschaftsdienst 2019, 490 (491).

allem die Beseitigung verfassungsrechtlicher Risiken bei gleichzeitiger deutlicher Vereinfachung.

Die Grundsteuer-Reform steht unter erheblichem Zeitdruck. Das Streichen der Gebäudekomponente und die Ausgestaltung als reine Bodenwertsteuer scheint auch vor diesem Hintergrund die einzige Lösung, bis zum 31.12.2019 zu einem verfassungskonformen Reformgesetz zu kommen.

Die möglicherweise unerwünschte Konsequenz einer massiven Erhöhung der Grundsteuer für Grundstücke in teuren Lagen tritt allerdings auch bei einer reinen Bodenwertsteuer ein. Sie liegen in der Natur der Sache des Übergangs von den veralteten Einheitswerten zu Verkehrswerten, können und sollten aber temporär mittels einer Übergangsregelung abgemildert werden.

Teil 1: Grundsteuer-Reformgesetz

A. Entwurf Grundsteuer-Reformgesetz: Reform des Bewertungsverfahrens

I. Vorbemerkung zum Prüfungsumfang

Zentrales Anliegen der vorliegenden Stellungnahme ist es, den Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes auf mögliche **verfassungsrechtliche Risiken** zu überprüfen.

Die Ausführungen beschränken sich auf die **Grundsteuer B**.

Nicht (wieder) aufgegriffen werden soll an dieser Stelle die **Diskussion zwischen wertabhängiger und wertunabhängiger Bemessung** der Grundsteuer. Der Reformgesetzgeber hat sich diesbezüglich ausdrücklich positioniert. Er hält am bisherigen Bewertungsziel des gemeinen Wertes i. S. von § 9 Abs. 1 BewG fest. Die Grundsteuer ist konzipiert als Sollertragsteuer zur Erfassung der (objektiven) Leistungsfähigkeit, die aus dem Innehaben von Grundstücken folgt. Dass eine auf der Grundlage von realitätsgerecht typisierten Verkehrswerten erhobene Grundsteuer vor dem Bundesverfassungsgericht Bestand hätte, ist nach den diesbezüglichen Aussagen im Grundsteuerurteil des BVerfG vom 10.4.2018 unzweifelhaft².

² BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 168.

Zu beantworten ist daher, ob die zur Verwaltungsvereinfachung vorgesehenen Typisierungen in der Lage sind, das Ziel einer verkehrswertbasierten Grundsteuer in verfassungskonformer Weise zu erreichen. Entscheidend ist dabei nicht, ob der Verkehrswert exakt getroffen wird oder wie stark die Abweichungen vom Verkehrswert sind, sondern dass die **Grundstückswerte in der Relation zueinander zutreffend abgebildet** werden.

Inwieweit es zu **Belastungsveränderungen gegenüber dem status quo** kommt³, ist für die **rechtliche** Beurteilung der neuen Grundsteuer-Bemessungsgrundlage nicht relevant. Allerdings würde vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber auch zukünftig Verkehrswerte erfassen will, eine insgesamt eher moderate Veränderung der Grundsteuerwerte gegenüber den aktuellen Einheitswerten Zweifel an der Gleichheitssatzkonformität der neuen Bewertungsvorschriften aufkommen lassen, da das Bundesverfassungsgericht festgestellt hat, dass die heutigen Einheitswerte den Verkehrswert in der Mehrzahl der Fälle in verfassungswidriger Weise massiv verfehlen.

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer gleichheitssatzkonformen Grundsteuer

1. Weiter Gestaltungsspielraum nach BVerfG-Grundsteuerurteil vom 10.4.2018

Die gleichheitsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aus dem Grundsteuerurteil vom 10.4.2018⁴ sind hinlänglich bekannt.

Der Gesetzgeber verfügt bei der Neuregelung der Grundsteuer „über einen weiten, vom Bundesverfassungsgericht nur begrenzt überprüfbaren Spielraum zur Bestimmung des **Steuergegenstandes** und des **Steuersatzes**“.⁵ Auch bei der sich an die Auswahl des Steuergegenstandes anschließenden Ausgestaltung der Regeln zur Erfassung der Bemessungsgrundlage steht ihm ein weiter Gestaltungsspielraum zu, solange das Verfahren geeignet ist, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen und die **Wirtschaftsgüter in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht abzubilden**⁶. Bei einer auf Verkehrswerten basierenden

³ Dazu Der Steuerzahler 6/2019, 13.

⁴ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217. Rz. 93 ff.

⁵ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 168.

⁶ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 97 u. 168, sowie ständige Rspr. zu bewertungsgesetzabhängigen Steuern BVerfG v. 22. 6. 1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 22. 6. 1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172 f. – Erbschaftsteuer I) ; BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33 – Erbschaftsteuer II); BVerfG v. 23.6.2015 -1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (310).

Grundsteuer bedarf es hierzu in regelmäßigen Abständen einer Neubewertung, da nur **zeitnahe Bewertung** eine realitätsgerechte Erfassung ermöglicht. Dabei können für unterschiedliche Arten von Grundstücken unterschiedliche Verfahren zur Anwendung gebracht werden⁷.

2. Anforderungen an gleichheitssatzkonforme Typisierung

Will der Gesetzgeber an einer verkehrswertorientierten Grundsteuer festhalten, kommt es entscheidend darauf an, ob er rein praktisch in der Lage sein wird, der verfassungsgerichtlichen Anforderung einer Neubewertung sämtlicher 36 Mio. Grundstücke in regelmäßigen Abständen nachzukommen.

Hierzu darf und muss er sich Typisierungen und Pauschalierungen bedienen. Das Wesen (unwiderleglicher) gesetzlicher Typisierungen ist, dass sie den tatsächlichen Sachverhalt nur in wenigen Fällen korrekt abbilden. Dass der Grundsteuerwert mit dem bei einer Veräußerung gezahlten Kaufpreis (=Verkehrswert) im Zweifel nie exakt übereinstimmt, ist unproblematisch. Problematisch ist dagegen, wenn es in bestimmten Sachverhaltskonstellationen zu systematischen Abweichungen in die eine oder andere Richtung kommt, wenn also für Immobilien in bestimmten Lagen ein annähernd dem Verkehrswert entsprechender Wert zugrunde gelegt wird (ländliche Gemeinden, Kleinstadt-Gemeinden), für Immobilien in bestimmten anderen Lagen (Großstädte) dagegen stets ein zum Teil deutlich unterhalb des Verkehrswertes liegender Wert herauskommt.

Allgemein leitet das Bundesverfassungsgericht aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende **verfassungsrechtliche Anforderungen an gesetzliche Typisierung** ab:

Die Typisierung muss **realitätsgerecht** sein. Dies ist dann der Fall, wenn die gesetzlichen Verallgemeinerungen „von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen“.⁸ Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen⁹, sondern

⁷ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

⁸ BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279); BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359); BVerfG v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6).

⁹ BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (280 f.); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31).

muss den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen¹⁰. Dabei darf er sich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen¹¹. Allerdings müssen die Vorteile der Vereinfachung in einem angemessenen Verhältnis zu der durch die Typisierung bewirkten Ungleichbehandlung stehen. Grundsätzlich dürfen **Härten und Ungerechtigkeiten der Typisierung** nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen treffen. Von Bedeutung ist zudem die Intensität der Ungleichbehandlung¹².

Zur Typisierung für Zwecke der Grundsteuer hat das Bundesverfassungsgericht ausgeführt:

„Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätsabwägungen Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch **beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen** in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten“¹³.

Was das konkret heißt, lässt sich aus dem Verweis auf die Aussagen der Erbschaftsteuerentscheidung vom 7. November 2006 zur gleichheitssatzrechtlich zulässigen Streubreite typisierender Wertermittlung bei Grundstücken schließen. Dort hatte das Gericht Abweichungen von plus/minus 20% um den Verkaufspreis herum für vertretbar erachtet¹⁴.

Man wird zugunsten des Grundsteuergesetzgebers möglicherweise noch großzügiger sein können, denn anders als bei der Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer besteht bei der periodisch erhobenen Grundsteuer die Notwendigkeit laufend fortzuschreibender Bewertung über den gesamten Bestand von 36 Mio. Grundstücken. Praktikabilitätsabwägungen gewinnen an Bedeutung, je mehr Bewertungsvorgänge zu bewältigen sind. Dem Ziel der Einfachheit der Steuerfestsetzung kommt in steuerlichen Massenverfahren ganz besondere Bedeutung zu, so dass Typisierungen und Pauschalierungen in größerem Um-

¹⁰ StRSpr, vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.); BVerfG v. 9. 12. 2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (233).

¹¹ Vgl. BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (280); gl. BVerfG v. 31.5.1990 – 1 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185 f.); BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359 f.); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (257).

¹² Ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (21); BVerfG v. 15. 1. 2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30).

¹³ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 131.

¹⁴ BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (45 f.).

fang gerechtfertigt sind¹⁵. Vor diesem Hintergrund können möglicherweise auch noch Über- oder Unterbewertungen von 30 oder 40% im Verhältnis zum Verkehrswert toleriert werden. Allerdings macht das Grundsteuerurteil unmissverständlich klar, dass Vereinfachungsbedürfnisse ungeachtet der großen Zahl der zu bewertenden Grundstücke keinen Freibrief begründen. Die verfassungsrechtlichen Grenzen gleichheitssatzkonformer Typisierung müssen auch im Massenverfahren weiterhin gewahrt werden. Auch das grundsteuerrechtliche Bemessungssystem muss, „um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen“¹⁶. Es geht folglich vor allem darum, die Verkehrswerte **im Verhältnis der Grundstücke zueinander** gleichheitssatzkonform zu typisieren¹⁷.

3. Verfassungsrechtliche Relevanz sozial- und wohnungspolitischer Ziele

Neben Vereinfachungszwecken können auch Gemeinwohlzwecke (außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele) Ungleichbehandlungen rechtfertigen. Allerdings darf der Gesetzgeber Bewertungs- und Begünstigungsvorschriften nicht vermischen. Im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006 hat das Bundesverfassungsgericht gefordert, dass Verschonungsregeln, damit sie verfassungskonform sind, zielgenau und normenklar erst auf einer zweiten Stufe **nach der Bewertung** eingreifen dürfen¹⁸.

III. Überprüfung der Bewertungsvorschriften

1. Grundsteuerwert, Belastungsgrund

Entscheidend für die gleichheitsrechtliche Beurteilung der Grundsteuer ist der vom Gesetzgeber verfolgte Belastungsgrund und der zu dessen Erreichung angelegte Maßstab.

Als Belastungsgrund nennt der Gesetzentwurf die **durch das Innehaben von Grundbesitz vermittelte (objektive) Leistungsfähigkeit**. Die Grundsteuer „folge als **Sollertragsteuer**

¹⁵ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 131.

¹⁶ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

¹⁷ *Löhr*, ZKF 2019, 170 (171); *Löhr/Kempny*, DStR 2019, 337 (338).

¹⁸ BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Leitsatz 2b).

aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁹. Zwar war im Vorfeld kritisiert worden, der Belastungsgrund sei im Referentenentwurf vom 3.4.2019 nicht klar definiert²⁰. Der Regierungsentwurf ist insofern jetzt jedoch sehr eindeutig und entspricht damit den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an die Erkennbarkeit des Bemessungsziels²¹:

Das Grundsteuer-Reformgesetz will an der Grundstruktur des bisherigen Bewertungs- und Grundsteuerrechts festhalten²². Bewertungsziel auch des Grundsteuer-Reformgesetzes ist

„die Ermittlung eines **objektiviert-realen** Werts innerhalb eines Wertekorridors des **gemeinen Werts im Sinne von § 9 Abs. 1 BewG**“²³.

Dieses **Bekanntnis zum Verkehrswert** kommt an mehreren Stellen zum Ausdruck: So heißt es, das Bewertungsverfahren müsse „strukturell geeignet sein, das dem Bewertungsmaßstab innerhalb des zulässigen Wertekorridors nahekommende Bewertungsziel eines objektiviert-realen Grundsteuerwerts als Bemessungsgrundlage für eine relations- und realitätsgerechte Besteuerung zu erfassen.“ Es gehe um eine typisierende Verkehrswertermittlung „in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs“ und „entsprechend den „Preisbildungsmechanismen am Grundstücksmarkt.“²⁴ Auch die im Gesetz vorgesehenen Wertfortschreibungen (§ 222 GrStG-E) ergeben nur dann Sinn, wenn Bewertungsziel der – sich im Zeitablauf verändernde – Verkehrswert des Grundstücks ist²⁵.

Der ebenfalls in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis²⁶ auf die **Infrastrukturleistungen der Kommunen**, ein eher **äquivalenztheoretisches Argument**, hat erkennbar lediglich die **Funktion allgemeiner Steuerrechtfertigung**, ohne dass hieraus Vorgaben für die Bemessungsgrundlage abgeleitet werden.

¹⁹ BT-Drucks. 19/11085, 80 und 81: „Die Belastungsentscheidung knüpft auch künftig an das Innehaben von Grundbesitz in Form von land- und forst-wirtschaftlichem Vermögen oder Grundvermögen an und wird durch den Charakter einer Sollertragsteuer geprägt.“

²⁰ *Marx*, DStZ 2019, 372 (379).

²¹ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 97.

²² BT-Drucks. 19/11085, 2: „Das Bewertungs- und Grundsteuerrecht bleibt in seiner Grundstruktur erhalten und wird unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts sowie unter weitgehender Nutzbarmachung automationstechnischer Möglichkeiten fortentwickelt.“ und 77: „Anknüpfung an bestehendes Bewertungs- und Grundsteuersystem“.

²³ BT-Drucks. 19/11085, 86.

²⁴ BT-Drucks. 19/11085, 82.

²⁵ Ausdrücklich BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 105.

²⁶ BT-Drucks. 19/11085, 81.

Zunächst ist es zu begrüßen, dass der Gesetzgeber sich am gemeinen Wert des § 9 Abs. 1 BewG orientiert und nicht – wie dies vorübergehend im sog. Kostenwertmodell²⁷ vorgesehen war – einen unklaren andersartigen Wertbegriff aufstellt. Eine wertabhängige Grundsteuer kann sich nur an (zeitnah zu ermittelnden) Verkehrswerten orientieren. Nur beim Verkehrswert handelt es sich um einen „objektiviert-realen“ Wert.

Verkehrswertorientiert wäre auch eine reine Bodensteuer auf der Grundlage von Bodenrichtwerten, indes hat der Gesetzgeber sich im Rahmen seines verfassungsrechtlich eröffneten Gestaltungsspielraums ungeachtet der damit einhergehenden Komplizierung dafür entschieden, wie bisher auch die aufstehenden Gebäude in die Bewertung einzubeziehen.

2. Unbebaute Grundstücke

Nach § 247 BewG-E wird der Grundsteuerwert unbebauter Grundstücke durch Multiplikation der Fläche mit dem jeweiligen Bodenrichtwert ermittelt.

Ungeachtet der aktuell bestehenden erheblichen Heterogenität der Verfahren²⁸ zur Ermittlung der Bodenrichtwerte und Schwächen insbesondere in kleinen, ländlichen Gemeinden²⁹ sind Bodenrichtwerte allgemein anerkannt als Basis zur Ermittlung von Grundstückspreisen auf der Grundlage von Kaufpreissammlungen. Zwar wird allgemein davon ausgegangen, dass die Bodenrichtwerte als Durchschnittswerte etwa 10 bis 20% unter dem Verkehrswert liegen³⁰. Da diese Unterschreitung des Verkehrswertes grundsätzlich alle Grundstücke betrifft und nicht systematisch bei bestimmten Grundstücken auftritt, sind etwaige Abweichungen gleichheitsrechtlich jedoch unbedenklich. Zudem führt die in § 10 Abs. 3 ImmoWertV-E vorgesehene Vereinheitlichung der Bodenrichtwertzonen zukünftig zu einer stärkeren Angleichung der Werte innerhalb der einzelnen Richtwertzone.

²⁷ BR-Drucks. 515/16.

²⁸ *Löhr*, DStR 2019, 1433 (1435); *Wünsche*, BB 2019, 1821 (1822); *Wilms*, in *Wilms/Jochum*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz, § 145 BewG Rz. 40 (März 2007).

²⁹ *Eisele*, StW 2006, 175.

³⁰ *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz. Kommentar, § 145 Rz. 22.

3. Vereinfachtes Ertragswertverfahren für Wohngrundstücke

a. Systematische Unterbewertung hochwertiger Immobilien

Sehr viel komplexer ist die Einbeziehung von Gebäuden in die Wertermittlung, wobei für Wohngebäude (Ein-, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen) ein vereinfachtes Ertragswertverfahren zur Anwendung kommt. Vor dem Hintergrund der Klassifizierung der Grundsteuer als Sollertragsteuer ist die Anwendung einer Ertragswertverfahrens sachgerecht. Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass es sich um ein vereinfachtes Verfahren handelt, das auf Typisierungen (grobe Einteilung nach Wohnungsgröße, Gebäudeart und Baujahr, Mietwertypisierung nach Bundesländern und Wohngeld-Mietniveaustufen, typisierten Bewirtschaftungskosten) basiert.

Problematisch ist jedoch das **Zusammenspiel diverser Typisierungen**. Aufgrund der Kombination der unterschiedlichen Faktoren ist der in der Gesetzesbegründung vielfach enthaltene Hinweis auf anerkannte Bewertungsverfahren³¹, insb. der ImmoWertV, irreführend. Zwar werden Anleihen an vorhandenen Bewertungsverfahren der ImmoWertV genommen, diese werden aber abgewandelt und mit anderen Klassifizierungen (Wohngeldverfahren) kombiniert, was die Bewertung schwer nachvollziehbar macht. Im Interesse der Akzeptanz der Reform ist dies kritikwürdig, verfassungsrechtlich jedoch unerheblich. Dem Bestimmtheitsgrundsatz ist Genüge getan; spätestens mit der ersten Hauptfeststellung zum 1.1.2022 ist der Grundsteuerwert bekannt.

Bestimmtheit reicht jedoch nicht für eine verfassungskonforme Typisierung. Die vorgesehenen Typisierungen und ihr Zusammenspiel führen nicht zu einer auch nur annähernd realitätsgerechten Wertermittlung. Dabei liegt das Problem nicht in der geringen Exaktheit, sondern darin, dass es **systematisch** zu einer **Unterbewertung hochwertiger Immobilien** kommt, während geringwertige Immobilien zutreffend oder tendenziell sogar zu hoch bewertet werden. Dadurch wirkt das vereinfachte Ertragswertverfahren **regressiv**³². Dies liegt vor allem an der **unzureichenden Lagedifferenzierung**, obwohl gerade die Lage der entscheidende Faktor des Werts einer Immobilie ist³³.

Für die zur Ermittlung des Rohertrags angesetzten Nettokaltmieten wird zwar grob nach Gebäudearten und Größe differenziert, ansonsten werden aber einheitliche Durchschnitts-

³¹ BT-Drucks. 19/11085, 80, 109, 110, 112.

³² Ebenso *Löhr*, ZKF 2019, 169 (171).

³³ *Löhr*, ZKF 2019, 169 (170).

werte für die einzelnen Länder gebildet. Zu einer gewissen Differenzierung innerhalb der Länder führen Zu- und Abschläge anhand Mietniveaustufen, die auf der Eingruppierung für Zwecke des Wohngeldbezugs nach § 12 Abs. 3 Wohngeldgesetz i. V. m. § 1 Abs. 3 Anlage 1 Wohngeldverordnung beruhen. Da die Mietniveaustufen gemeindebezogen festgesetzt werden, fehlt es aber einer Differenzierung innerhalb der einzelnen Gemeinde, obwohl in größeren Gemeinden erhebliche Lageunterschiede existieren.

Damit wirkt sich die konkrete Lage des Grundstücks nur über den Bodenrichtwert für den Grundstücksanteil aus. Dieser kann aber aufgrund der vorgesehenen **Abzinsung mittels typisierter Liegenschaftszinssätze** bis auf 30% des Gesamtwertes absinken (§ 253 Abs. 2 Satz 4 BewG-E)³⁴. Zwar reduziert sich der Liegenschaftszins bei hohen Bodenrichtwerten (§ 256 Abs. 2 u. 3 BewG-E). Dennoch kann der Bodenrichtwert gerade bei neuen Gebäuden mit langer Restnutzungsdauer die systematischen Unterzeichnungen des Mietwertes von Immobilien in guten Lagen nicht auffangen, da auch bei auf 1,5% ermäßigtem Liegenschaftszins bei Neubauten mit nach Anlage 38 typisierter wirtschaftlicher Nutzungsdauer von 80 Jahren nur ein 30 prozentiger Bodenanteil verbleibt.

Auch der noch im Referentenentwurf vorgesehene **Großstadtzuschlag** (600.000 Einwohner) konnte die systematische Unterbewertung in Ballungsgebieten nicht ausgleichen, zumal er keine Differenzierung nach Stadtteilen vorsah. Trotzdem war der Zuschlag ein Schritt zu einer notwendigen Unterdifferenzierung der ländereinheitlichen Mietwerttypisierungen. Der Verzicht auf diesen grundsätzlich einer Annäherung an Verkehrswerte bewirkende Zuschlag erfolgte aus einem mit einer Verkehrswerttypisierung nicht zu vereinbarenden sachfremden Ziel, die ohnehin schon hohen Wohnkosten in Ballungsgebieten nicht noch stärker nach oben zu treiben. Dieser wohnungspolitische Aspekt lässt sich weder mit dem Belastungsziel des Verkehrswertes noch mit Vereinfachungsargumenten rechtfertigen. Allerdings war der Großstadtzuschlag vor dem Hintergrund seiner „Fallbeilwirkung“ gleichheitsrechtlich problematisch, so dass die Rückkehr zu diesem Instrument nicht zu empfehlen ist.

Ein weiterer Grund für die deutliche Unterzeichnung der Mieten in Ballungsgebieten liegt darin, dass die in Anlage 39 zu § 254 BewG-E aufgeführten Mietwerte auf dem **Mikrozensus 2014** basieren³⁵. Sie sollen für die erste Hauptfeststellung zum 1.1.2022 herangezogen

³⁴ Zur Bedeutung dieses Effekts *Scheffler*, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), 30; *Jarass/Trautvetter*, BB 2019, 1751 (1752 f.).

³⁵ https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Wohnen/_inhalt.html; Kritik s. *Marx*, DStZ 2019, 372 (374).

werden, die dann für weitere sieben Jahre gilt, d. h. eine neue Hauptfeststellung erfolgt zum 1.1.2029. Wie wichtig die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach zeitnaher Bewertung ist, wird deutlich, wenn man sich die zum Teil massiven Mietpreissteigerungen in Ballungsgebieten innerhalb der letzten fünf Jahre vor Augen hält. Dass die Politik dieser Entwicklung mehr als Gewähr ist, wird an den diversen gesetzgeberischen Maßnahmen zur Begrenzung der Wohnungsmieten deutlich.

Das Zusammenspiel der einzelnen Faktoren wird zu zum Teil massiven Unterbewertungen führen. Mittlerweile existieren verschiedene erste Proberechnungen. Sie alle kommen zu Abweichungen vom Verkehrswert, die außerhalb eines zulässigen Wertkorridors liegen, selbst wenn man diesen bei 30 oder sogar 40% annimmt.³⁶ So kommt *Wolfram Scheffler* in der bisher ausführlichsten Untersuchung der Wirkungen der neuen Verfahren bei einem Vergleich mit der Capital Immobilien-Kompass-Karte³⁷ für München (Mietniveaustufe 6) im Durchschnitt zu einer 50%igen Unterbewertung (noch unter Einbeziehung des Großstadtzuschlags). Für Toplagen kommt der Grundsteuerwert nur auf rund 25% des Verkehrswertes. Hierbei handelt es sich nicht um ein auf München begrenztes Phänomen. In Berlin dürfte die Unterbewertung für Stadtteile wie Grunewald, Charlottenburg oder Berlin-Mitte ähnlich ausgeprägt sein. Aber das Problem betrifft keineswegs nur Millionenstädte, sondern grundsätzlich alle größeren Städte und selbst kleinere Gemeinden mit besonderen Lagevorteilen in einzelnen Gebieten. Systematisch wird dies von *Fuest et. al.* anhand der Bodenrichtwertdifferenzen in größeren Gemeinden belegt.³⁸

Man mag einwenden, dass einzelne Stichproben nicht ausreichend sind, um zu einem abschließenden Urteil zu kommen. Dennoch wäre es vor dem Hintergrund der hohen Kosten der Implementation der Grundsteuerreform unverantwortlich, das Gesetz trotz der Hinweise auf die – aus der Systematik des vereinfachten Ertragswertverfahrens folgenden – massiven Unterbewertungen hochwertiger Immobilien und der daraus resultierenden verfassungsrechtlichen Risiken zu beschließen. Es wäre Aufgabe der Entwurfsverfasser, anhand von Stichproben Grundsteuerwerte und Verkehrswerte für unterschiedliche Konstellationen zu vergleichen und darzulegen, dass nach wie vor ein von der Typisierungskompetenz gedeck-

³⁶ Beispielsrechnungen z.B. bei *Maiterth/Lutz*, *StuW* 2019, 22 (30); *Löhr*, *ZKF* 2019, 169 (171).

³⁷ Dabei geht es nicht um ein wissenschaftlich valides Verfahren der Verkehrswertermittlung, sondern nur um eine grobe Einschätzung. Ähnliche Ergebnisse ergeben sich bei einem Vergleich über Immobilienportale wie *Immoscout*.

³⁸ Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, *Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen*, 2018, 25 f.

ter Wertkorridor eingehalten wird und es sich, soweit es zu massiven Abweichungen kommt, lediglich um Einzelfälle handelt.

b. Mögliche Rechtfertigung?

(1) Vereinfachung – zulässige Typisierung?

Vom Vereinfachungszweck ist die systematische Unterbewertung hochwertiger Immobilien nicht gedeckt.

Das Bundesverfassungsgericht hat im Grundsteuerurteil ausgeführt, dass es nicht auf die Exaktheit des Verfahrens ankomme sondern das Verfahren lediglich „prinzipiell geeignet sein“ müsse, „den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen“³⁹. Das in §§ 250 BewG-E vorgesehene Verfahren genügt diesen Anforderungen nicht. Unproblematisch wäre es nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren eine systematische Unterbewertung *sämtlicher* Wohnimmobilien zur Folge hätte⁴⁰. Tolerierbar wäre auch noch, wenn es in einer gewissen Bandbreite (bis zu 30%⁴¹, evtl. sogar bis zu 40%) für manche Immobilien zu einer Unterbewertung kommt, für andere zu einer weitgehend verkehrswertgerechten Bewertung. Das vorgesehene Verfahren führt aber zu sehr viel deutlicheren Unterbewertungen, und das nicht in atypischen Einzelfällen, sondern systematisch, in der „normativen Struktur“⁴² der neuen Bewertungsregeln begründet.

In Anbetracht dessen, dass die größte Verzerrung durch die zu grobe Typisierung der Nettokaltmieten entsteht, stellt sich die Frage nach Alternativen. Für die verfassungsrechtliche Beurteilung spielt nicht nur das Ausmaß der Ungleichbehandlung eine Rolle (Abweichung von Grundsteuerwert gegenüber tatsächlichem Verkehrswert), sondern auch der Verwaltungsaufwand von Alternativregelungen, die zu einer realitätsgerechten Bewertung führen würden. Denkbar wäre es, an tatsächliche Mieteinnahmen anzuknüpfen. Da es sich um eine Information handelt, die den Finanzämtern im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und

³⁹ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

⁴⁰ Ausdrücklich BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 109.

⁴¹ Kritisch dagegen *Wilms*, in *Wilms/Jochum*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz, § 145 BewG Rz. 58 (März 2007).

⁴² Vergleichbar der normativen Struktur (BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 128) des ausgesetzten Hauptfeststellungsverfahrens der Einheitsbewertung.

Verpachtung ohnehin vorliegt, bedürfte es hierfür keiner gesonderten Erklärung⁴³. Allerdings entspricht die tatsächliche Miete nicht notwendigerweise dem Ertragspotential. Zudem müssten übliche Mieten für selbstgenutzte oder ungenutzte Immobilien ermittelt werden. Hier könnte an lokale Mietspiegel angeknüpft werden, wie dies zwischenzeitlich diskutiert wurde. Allerdings ist fraglich, ob diese für die Begründung eines staatlichen Eingriffs hinreichend verlässlich sind. Sollte es keine besseren, stärker nach Lage differenzierenden Werte als die des Mikrozensus geben, folgt hieraus jedoch nicht die Gleichheitssatzkonformität der Anknüpfung an zur realitätsgerechten Typisierung ungeeignete Werte. Vielmehr muss der Gesetzgeber dann sein Belastungsziel der Erfassung von Gebäudeverkehrswerten überdenken. Eine wertorientierte Grundsteuer, die Boden- und Gebäudewerte erfassen will, kann sich nur an Immobilien-**Verkehrswerten** orientieren. Gleichzeitig bedingt dieses Bewertungsziel aber bei aller zulässigen Typisierung erhebliche Probleme im Hinblick auf den zwingend zu erfüllenden Reformauftrag einer gleichheitssatzkonformen Grundsteuer. Dieser Spagat ist im vorliegenden Gesetz nicht gelöst. Er ist möglicherweise auf der Grundlage der derzeit und in absehbarer Zukunft der Finanzverwaltung mit verhältnismäßigem Aufwand (elektronisch) zur Verfügung stehenden Daten nicht lösbar.

Ein weiterer Grund für die Unterbewertung hochwertiger Immobilien liegt im Einfluss der Abzinsung der Bodenrichtwerte, weil hierdurch der Bodenwert gegenüber dem Gebäudewert zurücktritt. Der lageabhängige Bodenanteil könnte durch Reduktion der Liegenschaftszinssätze oder Absenkung der Restnutzungsdauern erhöht werden, ohne dass das Verfahren komplizierter würde. Allerdings stellt sich, wenn dem Gebäude generell, d. h. nicht nur bei weit zurückliegenden Baujahren, nur noch eine untergeordnete Rolle zukäme, die Frage, warum dann überhaupt noch der erhebliche Aufwand der Ermittlung einer Gebäudekomponente betrieben werden sollte.

(2) Als Ausdruck des Äquivalenzprinzips?

Ebenfalls nicht legitimieren lassen sich die massiven Differenzen gegenüber tatsächlichen Verkehrswerten mit der in der Gesetzesbegründung angedeuteten äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Grundsteuer. Soweit es dort heißt

⁴³ Insofern überrascht die Erläuterung in der Gesetzesbegründung, die Anknüpfung an den Mikrozensus mache die Erklärung der tatsächlichen Mieteinnahmen entbehrlich, BT-Drucks. 19/11085, 109.

„Auch die Ausgestaltung der Bewertung und Besteuerung des Grundvermögens als verbundene Grundsteuer (B), die sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude in die Bemessungsgrundlage einschließt, erfüllt vielfältige Zwecke. Einerseits wird über die Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen. Andererseits wird durch die Erfassung der Gebäude und die dadurch vermittelte objektive Leistungsfähigkeit gewährleistet, dass vielfältige freiwillige Aufgaben einer Gemeinde finanziert werden, die der Allgemeinheit andernfalls regelmäßig nur mit Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden können⁴⁴.“ [Fußnote nach Anführungszeichen?]

ist nicht ersichtlich, inwieweit die zum Teil massiven Differenzen der Grundsteuerwerte gegenüber den Verkehrswerten in Zusammenhang mit unterschiedlich intensiver Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur stehen.

(3) Im Hinblick auf Ausgleichsmöglichkeiten auf der Ebene des Steuersatzes?

Eine Möglichkeit, die zum Teil erheblichen Unterschiede zwischen Grundsteuerwert und Verkehrswert auf der Ebene des Steuersatzes auszugleichen, besteht nicht bzw. ist im Entwurf des Grundsteuer-Reformgesetzes bisher nicht vorgesehen.

Zwar hat das Bundesverfassungsgericht im Grundsteuerurteil einen Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Steuersatz erörtert, dabei aber herausgestellt, dass von einer realitätsgerechten Abbildung der Wirtschaftsgüter im Verhältnis zueinander dann keine Ausnahmen möglich seien, wenn Steuern mit einem **einheitlichen Steuersatz** erhoben werden und Ungleichbehandlungen nicht auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können⁴⁵.

Dies ist hier der Fall. Zwar verleiht die Gesetzesbegründung der Hoffnung Ausdruck, dass die Kommunen größere Steuererhöhungen infolge der Anhebung der Grundsteuerwerte durch Hebesatzanpassungen verhindern werden. Zu einem Ausgleich der Ungleichbehandlungen der im vereinfachten Ertragswertverfahren bewerteten Wohngrundstücke im Verhältnis zueinander wird es indes nicht kommen. Der Hebesatz ist hierzu von vornherein ungeeignet, und zwar aus mehreren Gründen:

⁴⁴ BT-Drucks. 19/11085, 81.

⁴⁵ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 97.

- Für die einzelne Gemeinde liegt dies schon daran, dass der Hebesatz nur gemeindeeinheitlich bestimmt werden kann, eine Differenzierung nach Stadtteilen, die es erlauben würde, für gute Wohnlagen höhere Hebesätze anzuwenden, ist nicht vorgesehen⁴⁶.
- Aber auch im Verhältnis zwischen den Gemeinden ist ein Ausgleich der Bewertungsdifferenzen eher unwahrscheinlich. Zwar bestünde theoretisch die Möglichkeit, dass ländliche Gemeinden, in denen der Grundsteuerwert im Wesentlichen dem Verkehrswert entspricht, niedrige Hebesätze, Großstadtgemeinden, in denen es zum Teil zu deutlichen Unterbewertungen kommt, dagegen höhere Hebesätze anwenden. Hierzu wird es im Zweifel jedoch nicht kommen, da die einzelne Gemeinde auf Aufkommensneutralität bedacht sein wird. Da der Abstand zwischen dem bisherigen Einheitswert und dem neuen Grundsteuerwert in ländlichen Gemeinden und Randlagen relativ gering sein dürfte, ist hier nicht mit einer Senkung der Hebesätze zu rechnen.
- Verfassungsrechtlich muss die Hebesatzreaktion der Kommunen zur Beurteilung des Bundesgesetzes ohnehin außer Betracht bleiben, weil es sich hierbei um eine andere Gesetzgebungskörperschaft handelt und keine systematische Kompensation vorgesehen ist und auch nicht vorgesehen werden kann. Aufgrund der grundgesetzlich garantierten Hebesatzautonomie sind die Gemeindegesetzgeber frei, ihre Hebesatzpolitik am jeweiligen kommunalen Finanzbedarf auszurichten.

(4) Als Billigkeitsmaßnahme eines schonenden Übergangs zu zeitnahen Werten?

Die Unterbewertung von Grundstücken mit besonders hohen Verkehrswerten mag gewollt sein, um den Reformwiderstand der Grundstückseigentümer abzumildern, die bei Zugrundelegung realitätsgerecht typisierter Verkehrswerte mit deutlich höherer Grundsteuer belastet werden würden. Bei einer realitätsgerecht für alle Wohngrundstücke an Verkehrswerte angenäherten Bewertung käme es in gehobenen Lagen im Durchschnitt zu einer Verdoppelung der Grundsteuer⁴⁷, in Einzelfällen sogar zu einer noch stärkeren Belastungszunahme.

⁴⁶ Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 23.

⁴⁷ Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 24 ff.

Die Reform einer so eklatant gleichheitssatzwidrigen Bemessungsgrundlage wie im Fall der bisherigen Grundsteuer führt zwangsläufig zu massiven Veränderungen der Verteilungswirkungen. Es kann aber geboten sein, den Übergang schonend auszugestalten, indem für die Grundstückseigentümer, bei denen der Verkehrswert einem Vielfachen des heutigen Einheitswerts entspricht, so dass eine deutlich höhere Grundsteuer zu zahlen ist, die neue Rechtslage schrittweise zum Tragen kommt⁴⁸. Dauerhaft verzerrend wirkende Parameter in der Grundstücksbewertung sind dagegen zur Abmilderung des Übergangs ungeeignet. Als Übergangsregel wären temporäre Abschläge der Steuermesszahl denkbar.

(5) Als wohnungspolitische Maßnahme?

Aus ähnlichen Erwägungen kann die systematische Unterbewertung von Grundstücken in teuren Lagen auch nicht als wohnungspolitische Maßnahme mit Lenkungszwecken gerechtfertigt werden. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht im Grundsteuerurteil auf die Möglichkeit der Verwirklichung außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele hingewiesen⁴⁹. Zur Vermeidung einer Verteuerung des Wohnens infolge der Grundsteuerreform wären Verschonungsregeln denkbar. Dies gilt allemal für den existenznotwendigen Wohnkonsum.

Ein derartiges gesetzgeberisches Ziel lässt sich aber in Bewertungsvorschriften zur Verkehrswerttypisierung für Zwecke der Grundsteuer nicht gleichheitssatzkonform umsetzen. Wohnungspolitischen Sozialzwecken trägt der Gesetzentwurf zutreffend auf der Ebene der Messzahl Rechnung (§ 15 Abs. 2-4 GrStG-E). Soweit wohnungspolitische Erwägungen den Gesetzgeber davon abhalten, insbesondere in teureren Großstadtlagen den Grundsteuerwert dem Verkehrswert anzunähern, kommt es dagegen zu einer unzulässigen Vermischung von Bewertungs- und Verschonungsregeln⁵⁰ und zu einem Verstoß gegen die im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7.11.2006 aufgestellte Vorgabe einer klaren Trennung beider Ebenen⁵¹.

⁴⁸ In diese Richtung auch *Jarass/Trautvetter*, BB 2019, 1751 (1759).

⁴⁹ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 168.

⁵⁰ Die Forderung (G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 [2662]), die „neuen grundsteuerliche Bemessungsregeln [müssten] die möglichen finanziellen Folgen gerade in Räumen mit hohen Mieten sorgsam antizipieren und werten“ darf nicht in Richtung von Bewertungsabschlägen missverstanden werden, schon gar nicht lässt sich eine in Typisierungsvorschriften verschleierte Unterbewertung gleichheitsrechtlich rechtfertigen.

⁵¹ Dazu oben A.II.

(6) Im Hinblick auf die geringe Höhe der Grundsteuerbelastung

Schließlich ist eine Rechtfertigung auch nicht im Hinblick auf die generell geringe Höhe der Grundsteuer möglich. Derartige Geringfügigkeitsargumente hat das Bundesverfassungsgericht bereits im Grundsteuerurteil verworfen⁵². Dies muss in Bezug auf die Wirkungen des vereinfachten Ertragswertverfahrens umso mehr gelten, als hier systematisch Grundstückseigentümer mit geringwertigen Grundstücken im Verhältnis zum Verkehrswert stärker belastet werden als Grundstückseigentümer mit hochwertigen Grundstücken. Es kommt also nicht auf den möglicherweise absolut niedrigen Grundsteuerbetrag an, sondern auf sein Verhältnis zu der „durch das Innehaben eines Grundstücks begründeten objektiven Leistungsfähigkeit des Eigentümers“ (Belastungsgrund des Grundsteuer-Reformgesetzes).

c. Zwischenergebnis

Das für Wohngrundstücke vorgesehene Bewertungsverfahren entspricht nicht den Anforderungen an eine gleichheitssatzgerechte Typisierung, da es systematisch zu einer Unterbewertung hochwertiger Grundstücke führt. Sowohl hinsichtlich des Ausmaßes der Abweichungen vom Verkehrswert als auch hinsichtlich der Zahl der betroffenen Grundstücke lassen sich die hierdurch bewirkten Ungleichbehandlungen nicht mit dem Vereinfachungszweck vereinbaren. Das Verfahren ist zu einer realitätsgerechten Abbildung der Wohngrundstücke im Verhältnis zueinander ungeeignet.

4. Sachwertverfahren für Nichtwohngrundstücke (insb. Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke)

a. Zulässigkeit des Nebeneinanders unterschiedlicher Verfahren?

Entgegen dem Referentenentwurf, in dem auch für Nichtwohngrundstücke ein Ertragswertverfahren, und nur subsidiär das Sachwertverfahren vorgesehen war, erfolgt nach dem Regierungsentwurf die Bewertung von Geschäftsgrundstücken stets im Sachwertverfahren.

Im Sachwertverfahren wird der Gebäudewert getrennt vom Bodenwert ermittelt (§ 258 Abs. 1 BewG-E). Die Summe beider Werte wird mit einer Wertzahl multipliziert (§§ 258

⁵² BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 140 ff.

Abs. 3, 260 i. V. m. Anlage 43), um den zunächst kostenorientiert ermittelten Sachwert an die „allgemeinen Wertverhältnisse auf dem örtlichen Grundstücksmarkt“ anzupassen.

Das Nebeneinander unterschiedlicher Verfahren für unterschiedliche Grundstücks-kategorien ist mit den Vorgaben des Grundsteuerurteils grundsätzlich vereinbar, auch wenn es damit für Wohngrundstücke und Nichtwohngrundstücke möglicherweise zu unterschiedlich nah am Zielwert des Verkehrswertes liegenden Grundsteuerwerten kommt. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber aber ausdrücklich zugestanden, dass er innerhalb einer Steuer mehrere Maßstäbe verwenden könne⁵³.

Zu fordern ist allerdings eine sachgerechte Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen Verfahren, wobei die Anforderungen an die Abgrenzung steigen, je stärker die Ergebnisse im Sachwertverfahren und im vereinfachten Ertragswertverfahren differieren. Problematisch erscheint insofern die Abgrenzung zwischen Wohngrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken. Letztere liegen vor, sobald 20 % der Fläche eines Mietwohngrundstücks für Nichtwohnzwecke genutzt werden. Damit würde für ein fünfgeschossiges Miethaus mit Laden/Büro im Erdgeschoss stets das Sachwertverfahren gelten, und zwar auch für die vier Wohnetagen.

b. Zulässige Typisierung bei verhältnismäßigem Bewertungsaufwand?

Das Beispiel macht das Streitpotential der Abgrenzung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken je nach konkreter Nutzung deutlich. Streitanfällig wird zudem auch die im Sachwertverfahren notwendige Eingruppierung in die für die Typisierung der Normalherstellungskosten gebildeten 18 unterschiedlichen Nutzungskategorien (Anlage 42) sein.

Unabhängig von dem Streitpotential der Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen Bewertungsverfahren und Kostenkategorien stellt sich die Frage, ob und mit welchem Aufwand eine Bewertung im Sachwertverfahren nach § 258 BewG-E alle sieben Jahre (Hauptfeststellungszeitraum nach § 221 BewG-E) geleistet werden kann. Zwar arbeitet das Sachwertverfahren durch die Heranziehung typisierter Normalherstellungskosten ebenfalls mit starken Vereinfachungen. Insbesondere werden objektspezifische Grundstücksmerkmale

⁵³ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

außer Betracht gelassen⁵⁴. Zur Bestimmung der Alterswertminderung (§ 259 Abs. 4 BewG-E) wird es jedoch Feststellungen im Einzelfall bedürfen⁵⁵.

Eine Einschätzung des durch das Sachwertverfahren verursachten Verwaltungsaufwandes würde eine ungefähre Kenntnis voraussetzen, wie sich die zu bewertenden 36 Mio. Grundstücke zwischen Wohngrundstücken und Nichtwohngrundstücken aufteilen. Der Gesetzentwurf enthält keine Angaben, wie viele Grundstücke in das Sachwertverfahren fallen, auch wenn derartige Zahlen theoretisch vorliegen müssten, da andernfalls die Kostenschätzungen für den Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft, der mit 92,3 Mio. Euro p.a. beziffert ist⁵⁶, nicht nachvollziehbar sind.

Ob das Sachwertverfahren zu einer realitätsgerechten Typisierung der Verkehrswerte von Nichtwohngrundstücken führt⁵⁷, hängt auch hier stark vom Zusammenspiel von Bodenrichtwerten und Gebäudekomponente ab unter Berücksichtigung der als Multiplikatoren dienenden Wertzahlen (§ 260 BewG-E i. V. m. Anlage 43). Im Verfahren angelegt ist die Gefahr deutlicher Überbewertung z.B. bei Baumängeln, da der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes nicht vorgesehen ist.

Für die Beurteilung, wie stark die im Sachwertverfahren ermittelten Grundsteuerwerte von tatsächlichen Verkehrswerten abweichen, bedürfte es auch hier im Vorfeld Stichproben, auch wenn diese aufgrund der Heterogenität von Nichtwohngrundstücken nur von bedingter Aussagekraft wären.

IV. Weitere Einzelfragen

1. Hauptfeststellung alle sieben Jahre

Der siebenjährige Neubewertungssturnus (§ 221 Abs. 1 BewG-E) entspricht – trotz der in den letzten Jahren zum Teil sehr dynamischen Entwicklung des Immobilienmarktes – noch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an **zeitnah** ermittelte Werte⁵⁸. Sie ist im verein-

⁵⁴ Anders als im Verfahren nach § 8 Abs. 3 ImmoWertV.

⁵⁵ *Scheffler*, in ifst-Schrift Nr. 530 (2019), 50. Allerdings kann die Begrenzung des Alterswertabschlags auf 70% (§ 259 Abs. 4 Satz 4 BewG-E) bei älteren Gebäuden konkrete Feststellungen obsolet machen.

⁵⁶ BT-Drucks. 19/11085, 3.

⁵⁷ Skeptisch *Marx*, DSStZ 2019, 372 (378); offen *Löhr*, ZKF 2019, 169 (172).

⁵⁸ BVerfG v. 22. 6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Rz. 68 ff.

fachten Ertragswertverfahren auch zu leisten, da keine individuelle Neubewertung vorzunehmen ist, sondern lediglich veränderte Bodenrichtwerte sowie Änderungen der Mietniveaustufen zu berücksichtigen sind. Weniger klar ist, ob auch die Neubewertung von Nichtwohngrundstücken im Sachwertverfahren im Siebenjahres-Turnus zu bewerkstelligen ist (s. soeben III.4.b).

Eine neuerliche **Aussetzung der Hauptfeststellung** ist **unbedingt zu vermeiden**, da die Grundsteuer damit unmittelbar, und nicht erst nach weiteren 40 Jahren in die Verfassungswidrigkeit hineinwüchse. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht sich im Grundsteuerurteil darauf beschränkt, die Verfassungswidrigkeit seit 2002 festzustellen⁵⁹, das Gericht hat aber deutlich gemacht, dass die regelmäßige Durchführung der vorgesehenen Hauptfeststellungen unverzichtbare Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeit des bisherigen Einheitswertverfahrens war⁶⁰. Dies gilt, da der Gesetzgeber am Bewertungsmaßstab des Verkehrswertes festhält, auch für das reformierte Bewertungsverfahren.

2. Anknüpfung an Bodenrichtwerte

Fraglich ist, ob die Anknüpfung an die von den rechtlich unabhängigen, nicht weisungsgebundenen Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte als Grundlage des Steuereingriffs mit dem Gesetzesvorbehalt vereinbar ist, zumal die Ausschüsse unterschiedlich organisiert und unterschiedlich fachkompetent besetzt sind⁶¹. Dies hängt zum einen davon ab, welche Bindungswirkung die Bodenrichtwerte im Grundsteuerverfahren haben, zum anderen vom Rechtsschutz gegen mögliche Fehler bei ihrer Ermittlung.

Bereits heute basiert die erbschaftsteuerrechtliche Bedarfsbewertung auf den Bodenrichtwerten, wobei allerdings gemäß § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG noch ein 20%iger Abschlag vorgenommen wird. Der Abschlag soll pauschal alle sonstigen möglicherweise wertmindernden Umstände berücksichtigen⁶². Diese Anknüpfung an die von weisungsunabhängigen Gutachterausschüssen ermittelten Werte für Zwecke der Erbschaftsteuer wird von der

⁵⁹ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, 3. Leitsatz.

⁶⁰ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 109.

⁶¹ Dieses Problem stellt sich keineswegs nur bei einer ausschließlichen Anknüpfung an Bodenrichtwerte, falls sich einzelne Länder im Rahmen ihrer Abweichungsbefugnis für ein solches Modell entscheiden sollten (so aber BT-Drucks. 19/11085, 86), sondern auch im Rahmen des GrStG-Entwurfs, da dieser ebenfalls auf Bodenrichtwerten beruht.

⁶² *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz. Kommentar, § 145 Rz. 22.

Rechtsprechung als zulässige Vereinfachungsmaßnahme angesehen⁶³. Selbständig justitiabel sind die Bodenrichtwerte mangels gesonderter Feststellung nicht, sondern nur im Rahmen des Einspruchs gegen die Feststellung des Grundbesitzwertes. Grundsätzlich ist die Finanzverwaltung nicht befugt, eigene Wertfeststellungen an die Stelle der Bodenrichtwerte zu setzen, sondern zur Übernahme der von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Bodenrichtwerte verpflichtet⁶⁴. Offen ist, wie weit die gerichtliche Überprüfbarkeit geht. Allerdings besteht für Zwecke der Erbschaftsteuer sowohl im Rahmen von § 179 BewG als auch nach § 145 Abs. 3 BewG⁶⁵ für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert durch Gutachten individuell nachzuweisen (§ 198 BewG), dadurch reduziert sich das Bedürfnis, die Bodenrichtwerte selbst anzugreifen.

Im Grundsteuerverfahren wird den Bodenrichtwerten und ihrer Feststellung durch die Gutachterausschüsse noch größere Bedeutung zukommen. Anders als für Zwecke der Erbschaftsteuer ist kein Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes durch den Steuerpflichtigen vorgesehen. Dass der Gesetzgeber für das Massenverfahren der jährlichen Grundsteuer anders als bei der erbschaftsteuerrechtlichen Bedarfsbewertung auf eine derartige Möglichkeit verzichtet hat, d. h. also die Bodenrichtwerte zur unwiderleglichen Typisierung heranzieht, dürfte im Rahmen seiner ihm seitens des Bundeiverfassungsgerichts zugestandenen Typisierungsbefugnis liegen. Einzelnachweise wären im wiederkehrenden Massenbewertungsverfahren der Grundsteuer administrativ nicht zu bewältigen. Da der Bodenrichtwert nach dem Grundsteuer-Reformgesetz-Entwurf eine unwiderlegliche Verkehrswerttypisierung darstellt, stellt sich allerdings zukünftig die Frage des Rechtsschutzes in anderer Weise. Fehler bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte müssen justitiabel sein, auch wenn ein Nachweis eines im Einzelfall niedrigeren Verkehrswertes nicht vorgesehen ist.

3. Steuermesszahlreduktion für bestimmte Grundstücke

Neu ist die Steuermesszahlreduktion in § 15 Absätze 2-4 GrStG-E. Begründet ist die Messzahlreduktion sozialpolitisch als Maßnahme der Wohnraumförderung⁶⁶. Sie tritt folglich

⁶³ BFH v. 11.5.2005 – II R 21/02, BStBl. II 2005, 686 Rz. 11.

⁶⁴ FG Nürnberg v. 29.3.2001 – IV 565/00, EFG 2001, 959; *Wilms*, in *Wilms/Jochum*, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz mit Bewertungsgesetz und Grunderwerbsteuergesetz, § 145 BewG Rz. 60 (März 2007); *Eisele*, StW 2006, 175 (176 f.).

⁶⁵ *Rössler/Troll*, Bewertungsgesetz. Kommentar, § 145 Rz. 24.

⁶⁶ BT-Drucks. 19/11085, 117 f.

hinzu zu anderweitigen Subventionierungen des gemeinnützigen Wohnungsbaus. Gegen eine derartige Fördermaßnahme als Verschonungssubvention bestehen keine Einwände.

Möglich wäre zwar auch eine Interpretation als Annäherung an den Verkehrswert, wenn man davon ausgeht, dass im Bereich des öffentlichen geförderten Wohnungsbaus unterdurchschnittliche Mieten erzielt werden. Allerdings ist nicht erkennbar, dass die Messzahlreduktion mit einer etwaigen Überbewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren abgestimmt wäre. Die Gesetzesbegründung nimmt hierauf keinen Bezug.

Theoretisch denkbar wäre es zudem, die aktuell nur für den sozialen Wohnungsbau vorgesehene Messzahlreduktion auch auf die Grundsteuer in Regionen mit besonders angespanntem Wohnungsmarkt (insbesondere Ballungsgebieten) auszuweiten. Bei näherer Betrachtung ist hiervon abzuraten. Eine solche Maßnahme lässt sich nicht zielgenau ausgestalten. Profitieren würden auch Selbstnutzer hochwertiger Immobilien, die keiner sozialpolitischen Begünstigung bedürfen. Aber auch die Beschränkung auf vermietete Wohngrundstücke wäre nicht zielgenau, weil hiervon auch ein über einen Grundbedarf hinausgehender Wohnkonsum begünstigt würde.

4. Evaluation

Die Gesetzesbegründung sieht eine ex post-Evaluation der Reform vor⁶⁷. Die Wirkungen sollen innerhalb von sieben Jahren nach Wirksamwerden der neuen Bemessungsgrundlage – d. h. bis zum Jahr 2031 – evaluiert werden. Das ist sehr zu begrüßen, auch wenn – anders als im Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Forschungszulage⁶⁸ - die Erfolgskontrolle nicht in Form einer echten Evaluationsklausel im Gesetz selbst aufgenommen wurde, sondern sich nur in der Gesetzesbegründung findet. In der Vergangenheit sind derartige Evaluationsversprechen häufig nicht eingelöst worden⁶⁹.

Noch wichtiger als eine nachträgliche Erfolgskontrolle wäre eine ex-ante Evaluation. Inwieweit eine solche stattgefunden hat und mit welchem Ergebnis, lässt sich der Gesetzesbegründung nicht entnehmen, obwohl dies zwingende Voraussetzung für eine informierte

⁶⁷ BT-Drucks. 19/11085, 89.

⁶⁸ § 16 des Entwurfs eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, BT-Drucks. 19/10940.

⁶⁹ Z.B. zur Zinsschranke, BT-Drucks. 16/5491 u. BT-Drucks. 17/10354.

Abstimmung über den Gesetzentwurf wäre. Ob die vorgesehenen Verfahren (vereinfachtes Ertragswertverfahren und Sachwertverfahren) zu Grundsteuerwerten führen, die geeignet sind, die zu erfassenden Grundstücke zumindest näherungsweise in ihrer Relation zum Verkehrswert abzubilden, muss im Vorhinein ermittelt werden. Die Einführung des neuen Verfahrens geht mit so erheblichem administrativem Aufwand einher, dass vorher klar sein muss, ob sich dieser Aufwand auch lohnt. Eine Verprobung von Grundsteuerwerten und Verkehrswerten wäre wenigstens für Wohngrundstücke auch in der knappen verbleibenden Zeit zumindest stichprobenartig durchaus möglich.

5. Redaktionelle Fehler

Anlage 39 nimmt auf § 254 Absatz 2 BewG-E Bezug. § 254 enthält in der aktuellen Fassung des Regierungsentwurfs keine Absätze mehr.

B. Anpassungen Finanzausgleichsgesetz

Die Grundsteuer geht gemäß § 6 FAG in den Länderfinanzausgleich ein. Dabei werden nicht die tatsächlichen Grundsteuereinnahmen sondern die sog. Steuerkraftzahl (§ 8 Abs. 1 FAG) angesetzt. Auf diese Weise werden Einnahmeunterschiede aufgrund unterschiedlicher Hebesätze eliminiert.

Der Gesetzentwurf enthält in den neuen Absätzen 4 bis 7 des § 8 FAG Übergangsregeln, die Verschiebungen im Finanzausgleich für einen Übergangszeitraum bis einschließlich 2029 abmildern⁷⁰. In § 8 Abs. 2 FAG sind zudem Änderungen vorgesehen für den Fall, dass es infolge der Öffnungsklausel zugunsten der Länder zu unterschiedlichen Grundsteuergesetzen auf Länderebene kommen wird. Dabei sollen für die Ermittlung der Steuerkraftzahlen der Grundsteuer die nach bundesgesetzlich normiertem Bewertungsrecht berechneten Grundsteuermessbeträge zugrunde gelegt werden. Diese Regelung würde die durch die grundgesetzliche Öffnungsklausel gewährte Länderautonomie und die Möglichkeit der Länder, zur Einführung einfacherer Grundsteuern, weitgehend zunichtemachen, weil sie eine Schattenveranlagung auf der Grundlage des Bundesrechts erforderlich macht.

⁷⁰ Zu den Verschiebungen im Länderfinanzausgleich bei (bundeseinheitlicher) Verwirklichung des Verkehrswertmodells s. Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 27 f.

Zu Alternativen s. Stellungnahme zu BT-Drucks. 19/11084.

Teil 2: FDP-Antrag – Einfaches Flächenmodell, BT-Drucks. 19/11144

Das von der FDP favorisierte Modell einer reinen Flächensteuer auf der Grundlage von Grundstücks- und Gebäudenutzfläche hat unbestreitbar den Vorteil größtmöglicher Einfachheit. Zu Änderungen der Bemessungsgrundlage kann es nur durch Schaffung neuer Gebäudenutzflächen oder Abriss kommen. Modifikationen sind vorgesehen durch unterschiedliche Äquivalenzzahlen für Grundstücksfläche und Gebäudenutzfläche nach Nutzungsart differenzierend (Gewerbeimmobilien).

Anders als wertabhängige Grundsteuermodelle bleiben Belastungen und kommunale Einnahmen einer rein flächenbezogenen Grundsteuer konstant. Sie spiegeln weder Mieterhöhungen und Wertsteigerungen noch die Inflation wider. Allerdings ist damit zu rechnen, dass die Gemeinden zur Deckung von mit der Preisentwicklung zwangsläufig steigenden kommunalen Ausgaben entsprechende Hebesatzanpassungen vornehmen werden, wie dies schon in der Vergangenheit zur Kompensation der fehlenden Anpassung der Einheitswerte geschehen ist.

Umstritten ist, ob eine reine Flächensteuer verfassungskonform wäre. Eine Flächensteuer wirkt ähnlich wie eine Kopfsteuer ohne jeden Bezug zur Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Die Fläche wäre kein „vereinfachter Bewertungsmaßstab“⁷¹, es geht in einem reinen Flächenmodell nicht mehr um eine grundstücksbezogene Wertermittlung. Belastungsgrund ist stattdessen die Möglichkeit der Nutzung kommunaler Infrastruktur. Das Ausmaß der Nutzungsmöglichkeit ließe sich – sehr grob – anhand der Grundstücksfläche messen, auch wenn es keinen direkten Zusammenhang zwischen kommunalen Infrastrukturkosten und Fläche gibt.

Nicht klar ist der Grund für die Differenzierung der Äquivalenzzahl zwischen gewerblicher und sonstiger Nutzung. Für gewerbliche Grundstücksflächen soll die doppelte Äquivalenzzahl gelten (0,4 Euro statt 0,2 Euro pro qm Nutzfläche). Eine derart pauschale Typisierung einer stärkeren Nutzung/Kostenverursachung kommunaler Infrastruktur ausgehend von Gewerbeimmobilien ist angreifbar. Die Verdoppelung der Äquivalenzzahl erscheint will-

⁷¹ A.A. G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2669).

kürlich⁷², zumal nicht erkennbar ist, wie Gewerbeimmobilien von sonstigen Immobilien abgegrenzt werden sollen. Eine Abgrenzung auf der Grundlage von § 15 EStG wäre nicht sachgerecht. Nutzungsabhängige Äquivalenzzahlen führen nicht nur zu einer Komplizierung, weil es schwieriger Abgrenzungen nach Nutzungsarten bedarf, sondern es fehlt ein nachvollziehbarer Differenzierungsgrund.

Köln, den 3. September 2019

Prof. Dr. Johanna Hey

⁷² Kritisch ebenfalls Löhr, ZKF 2019, 169 (174).