

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 11.09.2019

Stellungnahme zum

Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD vom 25. Juni 2019, BT-Drs. 19/11085

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung, Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD vom 25. Juni 2019, BT-Drucksache 19/11086

Antrag der Abgeordneten Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, Frank Schäffler, Bettina Starck-Watzinger, Markus Herbrand, Katja Hessel und der Fraktion der FDP Grundsteuer – Einfaches Flächenmodell ohne automatische Steuererhöhungen vom 26.06.2019, BT-Drucksache 19/11144

Inhalt

Inhalt	Seite
0. Executive Summary.....	2
1. Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts.....	3
2. Grundsteuer C.....	9
3. Zur Flächensteuer.....	12
4. Ceterum Censeo – Bodensteuern.....	15
5. Nachrichtlich: Länderöffnungsklausel und Länderfinanzausgleich.....	16

0. Executive Summary

Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts: Der Gesetzentwurf vermag den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts einer relations- und realitätsgerechten Bewertung nur dann zu entsprechen, wenn bei der grundsteuerlichen Bewertung der Wohngebäude entweder bei den Mieten stärker differenziert oder hilfsweise die unterlassene Differenzierung wenigstens besser begründet wird. Jede weitere Vereinfachung, die im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens noch in das grundsteuerliche Bewertungsverfahren einfließt, sollte daraufhin überprüft werden, ob sie zu einer Abweichung der grundsteuerlichen Wertrelationen von den Verkehrswerten führt. Empfehlenswert ist zudem eine Escape-Klausel zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes; diese setzt allerdings ebenfalls eine stärkere Differenzierung der Mieten im steuerlichen Ertragswertverfahren voraus. Unabhängig davon handelt es sich um ein sehr komplexes Regelwerk; die Umsetzung (Digitalisierung) bis Ende 2024 stellt eine hohe organisatorische Herausforderung dar.

Grundsteuer C: Grundsätzlich ist die Einführung einer Grundsteuer C (als Lenkungsabgabe) Ziel führend. Allerdings sollte deren Anwendung nicht auf Gebiete mit „besonderem Wohnraumbedarf“ beschränkt, sondern auch für andere städtebauliche Ziele geöffnet werden. Zudem wäre es wünschenswert, wenn keine Vollerfassung der unbebauten und baureifen Grundstücke stattfinden müsste, bei der u.a. bei hier ebenfalls relevanten „Schrottimmobilien“ bautechnische Merkmale untersucht werden müssten. Dies wäre von vielen Kommunen nur schwer zu leisten; der diesbezüglich unklare Text des Gesetzentwurfs sollte modifiziert bzw. klargestellt werden. Ansonsten droht dem Gesetz schon bei seiner Geburt das Schicksal eines „toten Rechts“. Den Kommunen sollte über ein zoniertes Hebesatzrecht die Möglichkeit eröffnet werden, mit entsprechender Begründung einen erhöhten Hebesatz auf städtebaulich besonders problematische Grundstücke anzulegen. Der Gesetzgeber sollte zudem Leitlinien für die Zonierung vorgeben. Auch sollte überdacht werden, ob nicht auch mindergenutzte Grundstücke (Neubebauung) bzw. selbstständig nutzbare unbebaute Teilflächen in den Geltungsbereich der Grundsteuer C einbezogen werden sollten.

Flächensteuer: Die Flächensteuer schiebt das Leistungsfähigkeitsprinzip beiseite, beruht auf einem fragwürdigen Belastungsgrund und genügt auch nicht dem Folgerichtigkeitsgrundsatz; die derzeit diskutierten Äquivalenzziffern sind vollkommen willkürlich. Will die Flächensteuer ihrem Anspruch („Vereinfachung“) genügen, darf sie auch nicht die verfassungsmäßigen Grenzen der Typisierbarkeit überstrapazieren. Dabei ist derzeit noch offen, ob nicht dem Argument „Vereinfachung“ aufgrund der Daten, die ggfs. für den Länderfinanzausgleich vom Steuerpflichtigen abgefragt werden müssen, wieder teilweise der Boden entzogen wird.

Ceterum Censeo - Bodensteuern: Die benannten Probleme des Gesetzentwurfs zur Grundsteuer B und C sowie der Flächensteuer ließen sich einfach lösen, indem auf die Einbeziehung der Gebäude gänzlich verzichtet und lediglich die Bodenwerte der Besteuerung zugrunde gelegt würden (Bodenwertsteuer). Die starke Differenzierung der Bodenwertsteuer nach Lagen könnte durch die optionale Zumischung einer Bodenflächenkomponente anstatt einer Gebäudekomponente abgeschwächt werden (Difu-Modell). Einem ständigen Anstieg der Grundsteuern aufgrund steigender Bodenwerte könnte einfach durch die Rückindexierung mit Bezug auf einen „generalisierten Bodenrichtwert“ begegnet werden.

Länderöffnungsklausel: Die vorgesehene Länderöffnungsklausel ist v.a. hinsichtlich des Länderfinanzausgleichs problematisch. Es wäre zu präzisieren, wie genau das bundesgesetzlich normierte Bewertungsrecht aussehen soll bzw. festzulegen, auf welche Weise die bundeseinheitliche Bestimmung der Grundbeträge erfolgen soll. Dabei gilt es zu vermeiden, dass über die Ausgestaltung von Schattenrechnungen implizit Einschränkungen der als „umfassend“ gedachten Länderöffnungsklausel erfolgen.

1. Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts

Die nachfolgenden Ausführungen konzentrieren sich auf die Neuregelungen bezüglich der Grundsteuer B. Auf die Grundsteuer A wird vorliegend nicht eingegangen.

1.1. Anforderungen des BVerfG und Begründung des Gesetzes

Das Bundesverfassungsgericht eröffnet in seinem Urteil vom 10.4.2018 dem Gesetzgeber bei der Neuregelung der Grundsteuer einen weiten Spielraum. Die neuen Regeln für die Gestaltung der Bemessungsgrundlage müssen aber den Belastungsgrund der Steuer erfassen und die Relation der Wirtschaftsgüter realitätsgerecht abbilden.¹

1.2. Umsetzung im Gesetzentwurf

Kern des Gesetzentwurfes (nachfolgend: „GrStRefG-E“²) sind Regelungen zur Änderung des Bewertungsgesetzes (nachfolgend: „BewG-E“) und des Grundsteuergesetzes (nachfolgend: „GrStG-E“). Der Gesetzentwurf behält als Bewertungsziel den gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) bei und orientiert sich damit am Verkehrswert. Als Belastungsgrund wird die Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners genannt, die durch den Grundbesitz ermittelt wird. Die Stützung der Grundsteuer auf das Leistungsfähigkeitsprinzip wird allerdings in Teilen der Literatur kritisch gesehen.³

Indikator für die Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit ist im Gesetzentwurf die durch den Grundbesitz vermittelte Möglichkeit der ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag abgebildet wird. Der Belastungsgrund ist in der Bemessungsgrundlage folgerichtig zu erfassen. Für die Bemessungsgrundlage bedeutet dies, dass die Struktur der Grundsteuerwerte nicht ohne triftigen Grund von der Struktur der Verkehrswerte abweichen darf.⁴

Der Gesetzentwurf versucht, diese Vorgaben umzusetzen, indem sich das grundsteuerliche Bewertungsrecht an demjenigen der Immobilienwertermittlungsverordnung (§§ 17 und 21 ImmoWertV) orientiert. Nach § 250 Abs. 1 BewG-E ist der Grundsteuerwert bebauter Grundstücke nach dem Ertragswert- oder dem Sachwertverfahren zu ermitteln. Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist nach § 250 Abs. 2 BewG-E auf Wohngrundstücke⁵, ein für Grundsteuerzwecke vereinfachtes Sachwertverfahren nach § 250 Abs. 3 BewG-E auf Nichtwohngrundstücke anzuwenden (Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Teileigentum und sonstige bebaute Grundstücke). Die Verwendung ver-

¹ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, Tenor, Nr. 1.

² Die diesbezüglichen Seitenangaben beziehen sich vorliegend auf die Vorabfassung.

³ In Teilen des Schrifttums wird die Bezugnahme auf die objektive Leistungsfähigkeit als an die – als überholt geltende – „Fundustheorie“ angelehnt gesehen. Die Grundsteuer wird so in die Nähe einer Sondervermögensteuer gerückt; die besondere Belastung einer bestimmten Vermögensart wird dabei kritisch gesehen (Art. 3 Abs. 1 GG). Hellmann, Die Besteuerung des Privaten Grundeigentums – Ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerformen, 2003, 110; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 66. Auf diese Grundsatzfragen kann im Rahmen dieser Stellungnahme aber nicht eingegangen werden.

⁴ Löhr/Kempny DStR 2019, 537 (538).

⁵ Das vereinfachte Ertragswertverfahren soll dabei auch auf solche Wohngrundstücke angewendet werden, die im Rahmen der Verkehrswertermittlung normalerweise primär über das Sachwertverfahren bewertet werden (v.a. Einfamilienhäuser).

schiedener Maßstäbe im Rahmen derselben Steuer ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich.⁶ Allerdings tauchen v.a. beim Ertragswertverfahren Probleme bezüglich der folgerichtigen Umsetzung des Belastungsgrundes auf.

a) Wohngrundstücke: Ertragswertverfahren

Die Struktur des Ertragswertverfahrens, das sich am vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 ImmoWertV orientiert, zeigt Tabelle 1:⁷

Tabelle 1: Aufbau des Ertragswertverfahrens (Bewertung von Wohngrundstücken)

	jährlicher Rohertrag (§ 254 BewG, Anlage 39 zum BewG)
./.	nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten (§ 255 BewG, Anlage 40 zum BewG)
=	jährlicher Reinertrag (§ 253 Absatz 1 BewG)
X	Vervielfältiger / Barwertfaktor (§§ 253 Absatz 2, 256 BewG, Anlage 37, 38 zum BewG)
=	Barwert des Reinertrages (§§ 252, 253 BewG) [= „erste Ertragswertkomponente“]
<hr/>	
+	abgezinster Bodenwert (§ 257 BewG, Anlage 41 zum BewG) [= „zweite Ertragswertkomp.“]
<hr/>	
=	Grundsteuerwert (§ 252 BewG)

Nun sind Unterschiede in den Verkehrswerten von Immobilien im Raum und über die Zeit hinweg v.a. Unterschieden in den Bodenwerten geschuldet: Differenzen zwischen den Mieten und Immobilienwerten in den Randlagen und im Zentrum einer Stadt ergeben sich zuvörderst aufgrund der unterschiedlichen Wertigkeit der Lagen, nicht so sehr aufgrund von Unterschieden in der Gebäudesubstanz.⁸ Das Ertragswertverfahren bildet *konzeptionell* diese lagebedingten Bodenwertdifferenzen

- während der Nutzungsdauer des Gebäudes über die Unterschiede in den Nettokaltmieten (erste Ertragswertkomponente, s. Tabelle 1) und
- nach Ablauf der Nutzungsdauer des Gebäudes über die Unterschiede im abgezinsten Bodenwert (zweite Ertragswertkomponente, s. Tabelle 1) ab.

Hinter dem vereinfachten Ertragswertverfahren steht der Grundgedanke, „dass in den Mieten eine Abgeltung des Werts des Grund und Bodens für den Zeitraum der typisierend angenommenen Restnutzungsdauer bereits enthalten ist und nach Ablauf der Restnutzungsdauer des Gebäudes der Wert des Grund und Bodens verbleibt.“⁹

Fraglich ist, ob dieses grundsteuerliche Bewertungsverfahren der Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einer in ihrer Relation realitätsgerechten Bewertung der Wirtschaftsgüter¹⁰ entspricht. Hierfür kommt es vor dem Hintergrund des politischen Ziels der Aufkommensneutralität weniger auf

⁶ BVerfG v. 10.4. 2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

⁷ Begr. GrStRefG, 108 zu § 252 BewG-E.

⁸ Auch die Entwicklung der Immobilienwerte über die Zeit hinweg hängt primär von der Entwicklung der Bodenwerte ab. Knoll et al., American Economic Review 107/2017, 331 ff.

⁹ Begr. GrStRefG-E, 83.

¹⁰ BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 1), Tenor, Nr. 1.

das Bewertungsniveau an.¹¹ Ausschlaggebend für eine relations- und realitätsgerechte Bewertung ist vielmehr die Struktur der Grundsteuerwerte. Die Relation der Grundsteuerwerte darf zumindest dann nicht ohne triftigen Grund von der Relation der Verkehrswerte abweichen, wenn – wie dies im Gesetzentwurf der Fall ist – über die Bemessungsgrundlage die objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners abgebildet werden soll.^{12,13}

Im Rahmen der ersten Ertragswertkomponente findet jedoch lagebezogen v.a. eine Niveauadjustierung statt, die mit Blick auf die Stimmigkeit der steuerlichen Wertrelationen zu Nichtwohnimmobilien auch notwendig ist. Dabei wird für die Ermittlung der Miete der Wohngrundstücke auf die aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes abgeleiteten durchschnittlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche zurückgegriffen. Die Durchschnittsmieten werden dann für jedes Bundesland nach drei Grundstücksarten, drei Wohnflächengruppen und fünf Baujahresgruppen unterschieden und dann noch nach sechs Mietniveauunterschieden zwischen den Gemeinden eines Landes modifiziert. Tatsächlich vereinbarte oder übliche Mieten i.S.d. § 79 Abs. 2 BewG sind für die Grundsteuerwerte hingegen nicht relevant (eine Ausnahme stellt der Erlass der Grundsteuer wegen wesentlicher Ertragsminderung dar, § 34 GrStG-E).¹⁴ Damit soll u.a. eine Entlastung des Steuerpflichtigen von der Ermittlung und Erklärung der Miete in der Steuererklärung erfolgen. Zwischen den verschiedenen Lagen *innerhalb* der jeweiligen Gemeinden findet über die Durchschnittsmieten jedoch *keine Differenzierung* statt. Auch der in einem Vorläufer des Gesetzentwurfs (vom April 2019) noch enthaltene zweifach gestaffelte „Metropolenzuschlag“, der bei großen Großstädten ab 600.000 Einwohnern in Abhängigkeit vom Bodenrichtwert vorgenommen werden sollte, wurde ersatzlos gestrichen.

Lediglich im Rahmen der zweiten Ertragswertkomponente wird über die Bodenrichtwerte (§ 196 BauGB) eine Differenzierung nach Lagen vorgenommen.¹⁵ Das Gewicht der Bodenwerte ist aufgrund der Abzinsungseffekte umso geringer, je länger die Restnutzungsdauer des Gebäudes ausfällt und je höher der anzulegende Liegenschaftszinssatz ist. Erst bei kurzen Restnutzungsdauern ist die Differenzierung nach Lagen wieder ausgeprägter.¹⁶

Infolge der mangelnden Lagedifferenzierung im Rahmen der ersten Ertragswertkomponente entsteht nun bei Wohngrundstücken eine systematische Bewertungsverzerrung. Grundstücke in guten Lagen

¹¹ Die Befürchtung, die gewünschten Anpassungen der Hebesätze würden mit Blick auf die Wirkungen des Finanzausgleichs nicht stattfinden, sind jedenfalls für die Flächenländer nicht nachvollziehbar; die jeweiligen Kommunen werden nicht unmittelbar von den Rückwirkungen der Hebesatzanpassungen auf den Finanzausgleich betroffen (Hentze, IW-Kurzbericht 59/2019, 2. Online: https://www.iwkoeln.de/fileadmin/user_upload/Studien/Kurzberichte/PDF/2019/IW-Kurzbericht_2019_Finanzausgleich_Grundsteuerreform.pdf).

¹² Löhr/Kempny (Fn. 4), 538.

¹³ Begr. GrStRefG-E, 80.

¹⁴ Begr. GrStRefG-E, S. 109, zu § 254 BewG-E.

¹⁵ Eine gewisse Differenzierung findet bei hohen Bodenrichtwerten auch im Rahmen der ersten Ertragswertkomponente über Unterschiede in den anzuwendenden Liegenschaftszinssätzen für die Kapitalisierung der Reinerträge statt (s. § 256 Abs. 2 und Abs. 3 BewG-E).

¹⁶ Die – je nach Bundesland – bislang sehr unterschiedliche Qualität der Bodenrichtwerte dürfte zumindest mittelfristig kein größeres Problem darstellen, da es primär darauf ankommt, dass innerhalb der jeweiligen Kommune keine ungerechtfertigten Bewertungsunterschiede auftauchen. Dennoch ist zu begrüßen, dass im Rahmen des Gesetzespaketes über eine Änderung des § 10 Abs. 3 ImmoWertV die Richtwertzonen von den Gutachterausschüssen in einer Weise gebildet werden sollen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrzahl der Grundstücke und dem jeweiligen Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als +/- 30 Prozent betragen. S. Begr. GrStRefG, 104 zu § 247 BewG-E.

haben nämlich i.d.R. höhere übliche oder tatsächliche Mieten als die amtlich ermittelten Durchschnittsmieten; für Grundstücke in einfachen Lagen gilt das Gegenteil. Es ist fraglich, ob diese grundsteuerliche Bewertung von Wohngrundstücken der Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einer in ihrer Relation realitätsgerechten Bewertung der Wirtschaftsgüter¹⁷ entspricht. Die Auswirkungen dieser mangelhaften Lagedifferenzierung werden in Abschnitt 1.3. beschrieben.

b) Nichtwohngrundstücke: Sachwertverfahren

Bei den im Sachwertverfahren zu bewertenden Nichtwohngrundstücken wird eine Belastungsdifferenzierung über entsprechend ausdifferenzierte Wertzahlen erreicht, die als typisierte Marktanpassungsfaktoren dienen (s. Anlage 43 zu § 260 BewG-E). Ob die Wertzahlen angemessen sind oder weiter ausdifferenziert werden müssen, muss sich zwar erst noch herausstellen.¹⁸ Grundsätzliche Einwendungen gegen das Verfahren können jedoch mit Blick auf Bewertungsziel und Belastungsgrund nicht angeführt werden.

1.3. Belastungsverschiebungen – exemplarische Berechnungen

Die Konsequenzen für die Grundsteuerbelastung wird unter der Annahme der Aufkommensneutralität in Tabelle 2 für Berlin und den bundesdeutschen Durchschnitt illustriert. Zur zugrundeliegenden Methodik sei auf den betreffenden Artikel in der Zeitschrift für Kommunal Finanzen¹⁹ verwiesen.

Tabelle 2: Absolutbelastung pro (Wohn-) Einheit im BMF-Modell für Berlin und Deutschland

Absolute Steuer / (Wohn-) Einheit		UG*	EFH	ZFH	MFH	N-WG
Bodenwertniveau	ϕ Berlin	1.181	382	394	1.238	1.750
Nachr.:	ϕ Deutschland	220	192	192	240	135
Status Quo: ϕ Deutschland, Altbau		19	309	223	116	1.119
BMF-Modell						
Einfache Lage	Altbau	44	415	328	152	919
Durchschnittslage		261	551	423	218	2.706
Gehobene Lage		594	1.283	808	342	4.336
Nachr.: Durchschnittslage	ϕ Berlin Neubau	261	836	690	277	3.865
	ϕ Deutschl., Altbau	54	353	279	132	1.052
Legende:		*UG: Wohngrundstücke, Ausweis pro fiktiver Wohneinheit. ²⁰				

Die mangelnde Differenzierung im Rahmen der ersten Ertragswertkomponente hat folgende nennenswerte Effekte:

Zunächst ist positiv zu bewerten, dass entgegen den – mit teilweise zweifelhaften Berechnungsbeispielen unterlegten – Warnungen einschlägiger Interessensverbände das Wohnen auch in Großstädten nicht unbezahlbar wird (für geförderten Wohnraum ist nach § 25 Abs. 2 bis 4 GrStG-E ohnehin ein

¹⁷ BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 1), Tenor, Nr. 1.

¹⁸ Kritisch diesbezüglich ist Marx, DStZ 2019, 372 (378).- Bei den sehr heterogenen Nichtwohngrundstücken wurde für die Berechnung unterstellt, dass die Marktanpassungsfaktoren für Zwecke der Grundsteuer- und Marktbewertung nicht wesentlich voneinander abweichen.

¹⁹ Auch die nachfolgend dargestellten Berechnungsergebnisse sind leicht modifiziert in Löhr, ZKF 2019, 169 dargestellt.

²⁰ Angenommene Bodenrichtwerte für Berlin in einfacher Lage (in Euro): UG 197, EFH 170, ZFH 180, MFH 200, N-WG 422. Durchschnittslage: s. Zeile oben. Gehobene Lage: UG 2.685, EFH 1.800 (Villa), ZFH 1.200, MFH 2.800, N-WG 4.919.

Abschlag bei der Steuermesszahl von 25 Prozent vorgesehen).²¹ Das Gegenteil ist der Fall: In Städten wie Berlin dominiert der verdichtete Mietwohnungsbau; die dichtebedingt hohen Bodenwerte²² und ein relativ hohes durchschnittliches Gebäudealter führen aufgrund der Anwendung der lagebezogen nicht differenzierten Durchschnittsmieten sogar dazu, dass bei Mehrfamilienhausgrundstücken im Rahmen der grundsteuerlichen Bewertung in sehr vielen Fällen Grundsteuerwerte erzeugt werden, die nahe oder sogar geringfügig unterhalb des Grundsteuerwertes von unbebauten Grundstücken liegen dürften.²³

Neubauten werden im Allgemeinen systematisch höher belastet als Altbauten. Dies ist aber eine unmittlere und unvermeidbare Folge der Entscheidung für eine verbundene (also das Gebäude einbeziehende), wertabhängige Grundsteuer.²⁴

Anders als in der Gesetzesbegründung behauptet²⁵ ist die im Rahmen der ersten Ertragswertkomponente „geschliffene“ Lagedifferenzierung der Mieten bei Wohnimmobilien mit der verfassungsgerichtlichen Vorgabe einer relations- und realitätsgerechten Bewertung nur schwer vereinbar. Dies zeigt die Analyse der relativen Grundsteuerbelastung in Bezug zum Verkehrswert der Immobilie (Tabelle 3).

Tabelle 3: Relative Belastung (in Relation zum Verkehrswert der Immobilie) pro (Wohn-) Einheit im BMF-Modell für Berlin und Deutschland (Aufkommensneutralität)

Grundsteuer in v.H. des Verkehrswertes		UG	EFH	ZFH	MFH	N-WG
Bodenwertniveau	ϕ Berlin	1.181	382	394	1.238	1.750
Nachr.:	ϕ Deutschland	220	192	192	240	135
Status Quo: ϕ Deutschland, Altbau		0,05	0,12	0,12	0,11	0,13
BMF-Modell:						
Einfache Lage	Altbau	0,23	0,19	0,20	0,18	0,23
Durchschnittslage		0,23	0,18	0,18	0,12	0,23
Gehobene Lage		0,23	0,15	0,16	0,10	0,23
Nachr.: Durchschnittslage	ϕ Berlin Neubau	0,23	0,17	0,18	0,10	0,23
	ϕ Deutschl., Altbau	0,15	0,14	0,15	0,09	0,12
Legende:		S. Tabelle 1.				

Aufgrund der lagebezogen undifferenzierten Durchschnittsmieten in der ersten Ertragswertkomponente werden Wohngrundstücke in guten Lagen systematisch unterbewertet, solche in einfachen Lagen systematisch überbewertet. Dies schlägt sich in einer lagebezogen regressiven relativen Steuerbelastung innerhalb der verschiedenen Klassen von Wohnimmobilien (EFH, ZFH, MFH) nieder. Die regressiven Belastungswirkungen dürften – wie im Beispielsfall Berlin – umso deutlicher ausfallen, je

²¹ Beispielsweise Online Focus vom 07.06.2019: Von 62 auf 489 Euro: Grundsteuer explodiert nach Reformplänen des Finanzministers. Online: https://www.focus.de/immobilien/mieten/grundsteuer-plaene-des-finanzministers-lassen-kosten-explodieren_id_10800007.html.- Die reduzierte Steuermesszahl für geförderten Wohnraum ist nicht zu beanstanden, da sie die Bewertungs- und Verschonungsebene auseinanderhält.

²² In Metropolen wie Berlin hängen die Bodenwerte sehr stark von der baulichen Dichte ab. Diese ist gerade im Bereich von Mehrfamilienhausgrundstücken hoch, die die zentralen Lagen Berlins prägen.

²³ Würde man für die Bewertung das allgemeine Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 ImmoWertV heranziehen, ergäbe sich in diesen Fällen ein negativer Gebäudereinertrag bzw. ein negativer Gebäudewert.

²⁴ Daneben kann es noch zu besonderen Belastungssprüngen kommen, wie z.B. bei der Umstellung der Grundsteuer in Ostberlin. Dies ist in der Belastungsverschiebungsrechnung aber nicht explizit dargestellt.

²⁵ Begr. GrStRefG-E, 83 und 102.

höher der Mieten- und Bodenrentengradient infolge einer hohen Bevölkerungsdichte ausfällt; in Klein- und Mittelstädten dürften sie eher von geringer Relevanz sein.²⁶

1.4. Bestehender Nachbesserungsbedarf

a) Grundsteuerliche Bewertung von Wohngrundstücken

Entgegen der vorherrschenden Linie in der öffentlichen Diskussion²⁷ wäre daher speziell mit Blick auf Wohngrundstücke anzuraten, eine Differenzierung der Mietansätze vorzunehmen. Solange hierfür keine zureichenden statistischen Grundlagen existieren, könnte zu diesem Zweck das Prinzip des mittlerweile aus dem Gesetzentwurf eliminierten „Metropolenzuschlages“ wiederaufgenommen und dabei ausdifferenziert und generalisiert werden. Als Maßstab für die vorzunehmenden Zu- und Abschläge bezüglich der Durchschnittsmieten könnte die Relation der jeweiligen Bodenrichtwerte zu den generalisierten (also durchschnittlichen) Bodenrichtwerten einer Kommune dienen.

Alternativ hierzu bedürfte es hilfsweise wenigstens einer besseren Begründung für die Durchbrechung des objektiven Leistungsfähigkeitsprinzips bei Wohngrundstücken; die betreffenden Motive hierfür sollten möglichst auch in den Gesetzeswortlaut einfließen. Zwar darf sich der Gesetzgeber bei der Wahl eines geeigneten Bewertungsmaßstabes in einem steuerlichen Massenverfahren auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, die auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalisierungen rechtfertigen können. Allerdings müssen dabei die verfassungsrechtlichen Grenzen gewahrt bleiben. Es ist zweifelhaft, ob die im Gesetzentwurf vorgelegten Rechtfertigungen (Vereinfachung) für die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Gesetzentwurf ausreichend sind.²⁸ Zudem dürfen die Bewertungs- und Verschonungsebene nicht miteinander vermischt werden.²⁹ Das mögliche Argument, dass (angesichts der Umlagefähigkeit auf den Mieter) Gentrifizierungstendenzen in Großstädten durch die Grundsteuerreform nicht Vorschub geleistet werden soll, ist daher als Rechtfertigung für die mangelhafte Differenzierung nach Lagen ungeeignet.

b) Sonstiger Nachbesserungsbedarf

Sowohl bei Wohn- wie bei Nichtwohnimmobilien können generell zudem größere Abweichungen zwischen Verkehrs- und Grundsteuerwerten aufgrund der generell fehlenden Berücksichtigung „besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale“ (§ 8 Abs. 3 ImmoWertV) im Rahmen der grundsteuerlichen Bewertung entstehen.³⁰ Hierbei kann es sich um einen überdurchschnittlichen Erhaltungszustand, Baumängel, Bauschäden etc. handeln, die im Einzelfall einen durchaus erheblichen Einfluss auf den Verkehrswert haben können.

Speziell ist das mögliche Abweichen der steuerlich angesetzten Restnutzungsdauer von einer Restnutzungsdauer problematisch, die dem tatsächlichen Erhaltungszustand entspricht. Der Gesetzentwurf besagt zwar, dass bei umfassenden Modernisierungen etc. die Restnutzungsdauer gegebenenfalls

²⁶ Geltner/Miller/Clayton/Eichholtz, Commercial Real Estate, 2007, 65 ff.- Zu weiteren Unstimmigkeiten der vorgesehenen grundsteuerlichen Bewertung s. Jarass/Trautvetter, BB 2019, 1731.

²⁷ Z.B. Dey, Grundsteuer: Kritik aus Hamburg an „Zuschlag“ für Großstädte. Hamburger Abendblatt vom 15.04.2019, abrufbar unter <https://www.abendblatt.de/hamburg/article216955789/Grundsteuer-Kritik-aus-Hamburg-an-Zuschlag-fuer-Grossstaedte.html>.

²⁸ Begr. GrStRefG, 106 f. zu § 250 Abs. 2 und 109 zu § 254 BewG-E.

²⁹ BVerfG v. 7. 11. 2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Leitsatz 2b).

³⁰ Begr. GrStRefG-E, 108 zu § 252 BewG-E.

„entsprechend“ zu verlängern ist.³¹ Hier sind jedoch eine Vielzahl von Fällen möglich (Umbauten, Anbauten, Aufstockungen etc.), die schwer allgemein zu regeln und potenziell streitbefangen sein dürften. Diese Fälle gilt es im untergesetzlichen Regelwerk so weit wie möglich vorwegzunehmen.

Potenziell könnten *erratische* Abweichungen des Grundsteuerwertes vom Verkehrswert, wie sie v.a. infolge der fehlenden Berücksichtigung besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale aufzutreten vermögen, über eine Escape-Klausel aufgefangen werden (Nachweis des niedrigeren Verkehrswertes). Diese fehlt jedoch im Gesetzentwurf. Zumal sich die Grundsteuerwerte an den Verkehrswerten orientieren, wäre eine entsprechende Ergänzung zu überdenken. Es wären Schwellen zu definieren, ab denen die Escape-Klausel greift; die Zusatzarbeit für die Finanzbehörden ließe sich dadurch begrenzen. Voraussetzung wäre allerdings eine entsprechende Differenzierung der Mieten im Rahmen des Ertragswertverfahrens (s. oben). Eine Escape-Klausel wäre nämlich nicht geeignet, um die oben dargestellten systematischen Bewertungsverzerrungen im Rahmen der ersten Ertragswertkomponente bei Wohngrundstücken aufzufangen.

1.5. Fazit

Das Gesetzeswerk vermag den Vorgaben des Verfassungsrechts zu entsprechen, wenn im Bereich der Wohngebäude entweder bei den Mieten stärker differenziert oder die unterlassene Differenzierung besser begründet wird bzw. die Motivation hierfür in den Gesetzeswortlaut einfließt. Jede weitere Vereinfachung, die im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens noch in das grundsteuerliche Bewertungsverfahren einfließt, sollte daraufhin überprüft werden, ob sie zu einer weiteren Abweichung der grundsteuerlichen Wertrelationen der Verkehrswerte führt. Empfehlenswert ist auch eine Escape-Klausel zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes; diese ergibt allerdings nur vor dem Hintergrund einer stärkeren Differenzierung der Mieten im Ertragswertverfahren Sinn. Unabhängig davon handelt es sich um ein sehr komplexes Regelwerk; die Umsetzung bis Ende 2024 (Digitalisierung) stellt eine große organisatorische Herausforderung dar.³²

2. Grundsteuer C

2.1. Anwendungsbereich

Der „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung“ zielt v.a. auf eine Änderung des Grundsteuergesetzes ab (Änderung des § 25 Abs. 4 und Ergänzung durch einen neuen Abs. 5). Es ist beabsichtigt, Gemeinden mit besonderem Wohnraumbedarf die Möglichkeit zu geben, unbebaute, aber baureife Grundstücke (für Wohnzwecke) durch Anlegung eines einheitlich erhöhten Hebesatzes für diese Grundstücksgruppe besser zu mobilisieren.

Grundsätzlich ist die Absicht, über die betreffende Sozialzwecknorm den Kommunen mehr Möglichkeiten zur Mobilisierung baureifer (als Unterkategorie der unbebauten Grundstücke) in die Hand zu geben, zu begrüßen. Dies gilt auch bezüglich der vorgesehenen Unbeachtlichkeit zivilrechtlicher Hinderungsgründe für die Bebauung und des Verzichts auf die Vorgabe bestimmter Hebesätze.

2.2. Nachbesserungsbedarf

Allerdings zeigen sich auch hier im Detail einige Probleme, die der Nachbesserung bedürfen:

³¹ Begr. GrStRefG-E, 109 zu § 253 Abs. 2 und 112 f. zu § 259 Abs. 4 BewG-E.

³² Maaß, Bremst das Projekt „Languste“ die neue Grundsteuer aus? Welt vom 3.9.2019. Online: <https://www.welt.de/finanzen/immobilien/article199660856/Grundsteuer-Neue-Datenbank-Languste-verzoegt-sich-auf-Laenderebene.html>

- Zunächst sollte die Grundsteuer C nicht nur auf Gebiete mit „besonderem Wohnraumbedarf“ beschränkt werden (in § 25 Abs. 5 S. 5 GrStG-E wird eine Begründung des besonderen Wohnraumbedarfs als Anwendungsvoraussetzung gefordert; dabei wird der Begriff des „besonderen Wohnraumbedarfs“ aber nicht näher inhaltlich bestimmt). In Deutschland gibt es insgesamt nicht zu wenig Wohnbaugrundstücke; diese liegen jedoch an den falschen Stellen. In der Gesetzesbegründung (Teil A.I.) wird auf die Impulse zur Innenentwicklung hingewiesen, die durch dieses Instrument erzeugt werden soll. Fehlentwicklungen wie z.B. „Donut“-Effekte (verfallende Ortskerne mit Leerständen und Brachen bei weiterer Entwicklung nach außen) oder das Halten von „Enkelgrundstücken“ sind aber nicht zuletzt auch ein Problem von Kommunen ohne besonderen Wohnraumbedarf und könnten ebenfalls über eine erhöhte grundsteuerliche Belastung gut angegangen werden. Gerade hier spielt auch die Problematik einer hinreichenden Auslastung der kommunalen Infrastruktur oftmals eine große Rolle. In Städten mit besonderem Wohnraumbedarf (wie z.B. München) sind unbebaute, aber baureife Grundstücke für die Lösung der Wohnraumproblematik teilweise nur von nachgeordneter Bedeutung. Zudem wird (u.a. mit Blick auf den notwendigen Steuersatz) angezweifelt, ob die Grundsteuer C geeignet ist, Grundstücksspekulation zu bekämpfen. Die Nutzung der Grundsteuer C für weitere Zwecke wie der Förderung des „organischen Städtebaus“, der Schließung von Baulücken (bessere Ausnutzung der Infrastruktur) etc. erscheint hingegen auch angesichts der früheren Rechtsprechung zur Baulandsteuer unproblematisch.³³
- Mit der Formulierung von § 25 Abs. 5 GrStG-E gehen erhebliche rechtliche Unsicherheiten einher; Anwendungsprobleme sind vorprogrammiert. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob eine Vollerfassung der unbebauten, aber baureifen Grundstücke zum Zwecke der Anwendung der Grundsteuer C in der Kommune zu erfolgen hat:
 Einerseits sind nämlich baureife Grundstücke nach § 25 Abs. 5 S. 1 und 5 GrStG-E als besondere „Grundstücksgruppe“ zu bestimmen; diese Begrifflichkeit legt die Interpretation nahe, dass sämtliche Objekte dieser Teilmenge gemeint sind. Auch aus S. 4, der die genaue Bezeichnung und Lage sowie die zeichnerische Festlegung einfordert, geht nichts Gegenteiliges hervor.³⁴ Satz 5 sagt schließlich, dass der erhöhte Hebesatz für alle in der Gemeinde liegenden baureifen Grundstücke einheitlich angewendet werden muss. Dies könnte so verstanden werden, dass die Kommunen den erhöhten Hebesatz auf sämtliche baureifen, aber unbebaute Grundstücke anlegen müssten, wenn sie sich für die Grundsteuer C entscheiden. Das wäre aber allein schon deswegen nicht Ziel führend, weil sich erstens die städtebauliche Problematik von baureifen, aber unbebauten Grundstücken erheblich unterscheiden kann und zweitens auch alle entsprechenden Grundstücke identifiziert werden müssten – im Zweifel anhand von bautechnischen Merkmalen. Dies dürfte allein aufgrund der fehlenden personellen Ausstattung für die meisten Kommunen nicht machbar sein. Andererseits könnte § 25 Abs. 5 S. 1 GrStG-E („Die Gemeinde kann in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf ...“) auch so gelesen werden, dass eine Zonierung für abgegrenzte Gebiete mit besonderem Wohnraumbedarf innerhalb der Gemeinde möglich sein soll. Mit Blick auf den entgegenstehenden Wortlaut des § 25 Abs. 5 S. 5 GrStG-E könnte eingewandt werden, dass dieser Satz nur Aussagen zum Hebesatz und nicht zur Gebietsabgrenzung trifft.³⁵
 Eine Klarstellung ist hier unbedingt erforderlich.

³³ Ronnecker, Zur aktuellen Debatte um eine Grundsteuer C, Manuskript für die ZKF (Stand: 31.07.2019), Abschn. 1.4.

³⁴ Indessen ist die rechtliche Bindungswirkung der zeichnerischen Darstellung unklar. Vgl. Ronnecker (Fn. 33), Abschn. 3.4.

³⁵ Ronnecker (Fn. 33), Abschn. 3.4.

- Hinsichtlich des Geltungsbereichs der Grundsteuer C bestehen u.a. bei „Schrottimmobilien“ Probleme. § 25 Abs. 5 GrStG-E verweist in Satz 1 auf § 246 BewG-E („Begriff der unbebauten Grundstücke“). Hiermit stößt man jedoch auf Probleme, die schon bei der historischen Baulandsteuer (1961/1962) auftauchten: Der Begriff der unbebauten Grundstücke und die Abgrenzung zu den bebauten Grundstücken in § 246 BewG-E folgt im Wesentlichen den Regelungen in § 72 BewG. Damit sind zwar „Schrottimmobilien“ grundsätzlich in den Geltungsbereich der Grundsteuer C einbezogen (§ 246 Abs. 2 S. 2 BewG-E). Dies geschieht allerdings nicht umfassend; sehr heruntergekommene, aber nur noch „alibimäßig“ bewohnte Grundstücke sind nur schwer zu erfassen, zumal die Definitionen sehr unbestimmt und wertend sind (z.B. „... zugemutet werden kann“, „kein benutzbarer Raum“). Auch hier ist Streit der Steuerpflichtigen mit der Verwaltung vorprogrammiert.
- Schließlich wird die geringfügige Bebauung in § 246 BewG-E gar nicht adressiert. So können keine Anreize gesetzt werden, eine Mindernutzung von Grundstücken bei künftigen Bauvorhaben zu vermeiden. Es sollte überdacht werden, ob die Neuregelung der Grundsteuer C diesbezüglich für Neubauten genutzt werden kann (für Bestandsgebäude, die vor Erlass einer entsprechenden Regelung genehmigt wurden, dürften Gründe des Vertrauensschutzes entgegenstehen) bzw. selbstständig nutzbare unbebaute Teilflächen i.S.d. § 257 Abs. 3 BewG-E ausdrücklich in den Geltungsbereich der Grundsteuer C einbezogen werden sollten. An dieser Stelle ergibt sich jedoch das Problem einer Identifikation der betreffenden Grundstücke, dessen Lösung u.a. einer engen Zusammenarbeit der Bau- mit den Finanzbehörden bedarf.
- Auch unabhängig hiervon wäre ein enger Datenaustausch zwischen den Kataster-, Bau- und Finanzbehörden zur rechtssicheren Bestimmung der Grundsteuer C-relevanten Grundstücke erforderlich; diese wäre ggfs. rechtlich abzusichern (Steuergeheimnis).
- Ronnecker weist darauf hin, dass nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Hindernisse einer Bebauung entgegenstehen können (ungünstiger Zuschnitt, Umweltfaktoren oder Altlasten). Diesbezüglich bedürfte es noch der klarstellenden Erläuterung der Regelungsabsichten.³⁶

Mit der vorliegenden, teils sehr unklaren und sachlich unzulänglichen Fassung des Gesetzentwurfs ist zu befürchten, dass die Regelung kaum zur Anwendung kommt.

2.3. Lösungsmöglichkeit: Zoniertes Hebesatzrecht

Eine Lösungsmöglichkeit wäre die Modifikation bzw. Klarstellung des Gesetzentwurfes in Richtung auf Anwendbarkeit eines zonierten Hebesatzrechtes.³⁷ Die Festlegung des erhöhten Hebesatzes erfolgt hierbei im Rahmen einer Zonierungsoption, die über eine kommunale Satzung ausgeübt wird.³⁸ Die Kommunen könnten sich dabei auf städtebaulich besonders problematische Grundstücke beschränken. Diese Selektion stellt allerdings immer eine potenzielle Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) dar und müsste entsprechend gut von der Kommune begründet werden.³⁹ Wünschenswert, wenn nicht sogar unabdingbar wäre es zudem, dass der Gesetzgeber Leitlinien für

³⁶ Ronnecker (Fn. 33), Abschn. 3.4.

³⁷ Zu den Details s. Löhr, BB 2019, 1431.- Auch die frühere Baulandsteuer durfte zoniert zur Anwendung gelangen (§ 12a Abs. 7 S. 3 GrStG 1960).- S. auch Beschluss des Präsidiums des Deutschen Städtetages v. 17.11.2010, 381. Sitzung in Berlin, TOP: Grundsteuerreform.

³⁸ Henger, Baulandsteuer und zonierte Satzungsrecht, Texte 25/2018 des Umweltbundesamts, 2018.

³⁹ Im Rahmen der rechtlichen Auseinandersetzung um die frühere Baulandsteuer blieb ungeklärt, ob eine zonierte Anwendung verfassungsgemäß ist. Entsprechend hoch ist der Begründungsbedarf.

die Bildung der Zonen in den Kommunen vorgibt (die Präzisierung kann im untergesetzlichen Regelwerk geschehen).⁴⁰

Insbesondere dann, wenn der Gesetzgeber (aufgrund der Gefahr der Verletzung des Gleichheitssatzes) tatsächlich die Vollerfassung der potenziell Grundsteuer C-relevanten Grundstücke beabsichtigt (zu den diesbezüglichen Unklarheiten s. Abschnitt 2.2.), könnten die Kommunen derjenigen Länder, die nicht von der Länderöffnungsklausel Gebrauch machen, anhand des im BMF-Modell vorgesehenen Ertragswertverfahrens optional eine „automatisierte“ Vorauswahl der infrage stehenden Grundstücke treffen. Die hier besonders problematischen Schrottimmobilien zeichnen sich nämlich durch einen negativen Gebäudereinertrag aus, weswegen der Wert der Immobilie den Wert unbebauter Grundstücke nicht übersteigt. Eine „automatisierte“ Vorauswahl entlastet von der Untersuchung sämtlicher infrage kommender Grundstücke nach bautechnischen Kriterien. Zudem könnten unbestimmte Rechtsbegriffe wie Gebäude von „untergeordneter Bedeutung“ (§ 72 Abs. 2 BewG) besser substantiiert werden. Sollte sich der Gesetzgeber doch noch dafür entscheiden, auch mindergenutzte Grundstücke (Neubauten) sowie selbstständig nutzbare, unbebaute Teilflächen in den Geltungsbereich der Grundsteuer C einzubeziehen, würde deren Identifikation ebenfalls im Rahmen einer solchen Vorauswahl wesentlich erleichtert. Doch auch zum Zwecke der „automatisierten Vorauswahl“ wäre die in Abschnitt 3 vorgeschlagene stärkere Differenzierung der Mietansätze Ziel führend, da beim Ansatz von Durchschnittsmieten v.a. in besseren Lagen auch „normal genutzte Grundstücke“ leicht einen negativen Gebäudereinertrag aufweisen können.

2.4. Fazit

Grundsätzlich ist die Einführung einer Grundsteuer C (als Lenkungsabgabe) zu begrüßen. Allerdings sollte diese nicht nur auf Gebiete mit „besonderem Wohnraumbedarf“ angewendet werden. Zudem wäre es wünschenswert, wenn keine aufwändige Vollerfassung der unbebauten und baureifen Grundstücke (bei Schrottimmobilien auf Grundlage von bautechnischen Merkmalen) stattfinden müsste, sondern die Kommunen das Recht hätten, sich über ein zoniertes Satzungsrecht auf städtebaulich besonders problematische Grundstücke zu beschränken. Diesbezüglich bedarf es einer Klarstellung. Es wären Leitlinien für die Bildung der Zonen erforderlich. Schließlich wäre die ausdrückliche Einbeziehung von mindergenutzten Grundstücken (Neubauten) bzw. von selbstständig nutzbaren unbebauten Teilflächen in den Geltungsbereich der Grundsteuer C zu überdenken.

3. Zur Flächensteuer

3.1. Zum Konzept der Flächensteuer

Von Abgeordneten der FDP bzw. der FDP-Bundestagsfraktion wurde ein Antrag zur Einführung einer Flächensteuer (Drucksache 19/11144 vom 26.06.2019) gestellt. Gegenwärtig bestehen offenbar auch in einigen Bundesländern (Bayern, Hessen, Sachsen, Hamburg) Überlegungen, im Rahmen der beabsichtigten Länderöffnungsklausel auf dieses Modells zurückzugreifen (ggfs. mit Differenzierungen).⁴¹

Der Antrag schließt sich an die derzeit generell diskutierten Konzepte für eine Flächensteuer an.⁴² Bei der wertabhängigen Flächensteuer soll der Quadratmeter Boden mit einer Äquivalenzzahl von 0,02

⁴⁰ Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Einführung eines zonierten Hebesatzrechtes – Eine Betrachtung des § 25 Abs. 4 GrStG, Stand: 22. März 2018, WD 4 – 3000 – 049/18.

⁴¹ Göckes, Bundesländer bereiten sich auf den Grundsteuer-GAU vor, Immobilienzeitung vom 04.06.2019. Online: <https://www.immobilienzzeitung.de/1000062233/bundeslaender-bereiten-sich-auf-grundsteuer-gau-vor>.

⁴² Beispielsweise: GdW, Reform der Grundsteuer, Positionspapier, 2018, 20. Online: https://web.gdw.de/uploads/pdf/stellungnahmen/GdW_Position_Grundsteuerreform_Stand_040518_komplett.pdf; Fuest et al., Die

Cent und der Quadratmeter Bruttogrundfläche von Wohngebäuden mit 0,2 Cent bewertet werden. Für gewerblich genutzte Gebäude ist eine Äquivalenzziffer von 0,4 Cent pro Quadratmeter Bruttogrundfläche vorgesehen. Für Mischnutzungen wird keine Aussage getroffen. Gegebenenfalls wären die genannten Werte anzupassen. Eine Differenzierung nach Nutzungsdauern findet nicht statt; Alterswertminderungen finden dementsprechend keine Berücksichtigung. Lagebezogene Differenzierungen sind zumindest im Antrag ebenfalls nicht vorgesehen. Generell wird das Flächenmodell mit Äquivalenz begründet; so wird argumentiert, dass die Bewohner entsprechend ihrer „Teilhabe“ an den Kosten der kommunalen Infrastruktur beteiligt werden sollen.⁴³

3.2. Belastungswirkungen

Den in Tabelle 4 dargestellten Berechnungen für Berlin und den deutschen Durchschnitt wurden – abweichend zur fachöffentlichen Diskussion – im *ersten Fall* allerdings einheitliche Äquivalenzzahlen (0,2 Cent / qm BGF) für Wohn- und Nichtwohngebäudeflächen zugrunde gelegt. Nur so lässt sich ein adäquater Belastungsvergleich durchführen; ansonsten müssten bei den anderen Modellen entsprechend erhöhte Steuermesszahlen für Nichtwohnimmobilien angelegt werden, wenn man nicht „Äpfel mit Birnen“ vergleichen will. Im *zweiten Fall* findet die Differenzierung (0,2 Cent / qm BGF für Wohngebäude und 0,4 Cent / qm BGF für Nichtwohngebäude) statt.

Tabelle 4: Relative Belastung (in Relation zum Verkehrswert der Immobilie) pro (Wohn-) Einheit im Flächenmodell für Berlin und Deutschland (Aufkommensneutralität)

Grundsteuer in v.H. des Verkehrswertes		UG	EFH	ZFH	MFH	N-WG
Bodenwertniveau	ϕ Berlin	1.181	382	394	1.238	1.750
Nachr.:	ϕ Deutschland	220	192	192	240	135
Status Quo: ϕ Deutschland, Altbau		0,05	0,12	0,12	0,11	0,13
Flächensteuer: ÄZ Nichtwohngebäude = 0,20 Euro/qm BGF						
Einfache Lage	Altbau	0,12	0,28	0,26	0,31	0,56
Durchschnittslage		0,02	0,19	0,19	0,14	0,19
Gehobene Lage		0,01	0,07	0,08	0,08	0,12
Nachr.: Durchschnittslage	ϕ Berlin Neubau	0,02	0,12	0,11	0,10	0,13
	ϕ Deutschl., Altbau	0,05	0,11	0,12	0,09	0,15
Flächensteuer: ÄZ Nichtwohngebäude = 0,40 Euro/qm BGF		UG	UG	EFH	ZFH	MFH
Einfache Lage	Altbau	0,09	0,21	0,20	0,24	0,84
Durchschnittslage		0,02	0,15	0,14	0,11	0,28
Gehobene Lage		0,01	0,05	0,06	0,06	0,18
Nachr.: Durchschnittslage	ϕ Berlin Neubau	0,02	0,09	0,09	0,07	0,20
	ϕ Deutschl., Altbau	0,04	0,08	0,08	0,06	0,20
Legende:		S. Tabelle 1.				

Auffällig ist die lagebezogen stark regressive Wirkung der Flächensteuer, die in einer Großstadt wie Berlin besonders zum Ausdruck kommt. Bei den gegenwärtig diskutierten Äquivalenzzahlen von 0,40

Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 14. Online: <https://www.ifo.de/DocDL/ifo-studie-2018-fuest-et-al-grundsteuer.pdf>.

⁴³ Freie und Hansestadt Hamburg (Finanzbehörde), Diskussionsbeitrag aus Hamburg zur Reform der Grundsteuer, unveröffentlichtes Papier, 2018. Das Dokument kann beim Verfasser angefragt werden (d.loehr@umwelt-campus.de).

Cent/qm BGF (zweiter Fall) für Nichtwohn-Gebäude kommt das gute Durchschnittsergebnis für Wohnnutzungen nur deswegen zustande, weil ein erheblicher Teil des Steuersubstrats auf (v.a. flächenextensive) Nichtwohn- bzw. gewerbliche Nutzungen verschoben wird.

3.3. Steuerrechtliche Aspekte

Aus steuerrechtlicher Perspektive ist folgendes einzuwenden:

- Das Flächenmodell negiert das Leistungsfähigkeitsprinzip weitgehend. Zwar handelt es sich bei der Grundsteuer um eine Objektsteuer; es ist jedoch vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung vollkommen offen, ob hier dieses Fundamentalprinzip der Besteuerung⁴⁴ einfach beiseitegeschoben werden kann.
- Statt dessen wird für die Begründung des Flächenmodells das „Äquivalenzprinzip“ herangezogen, freilich ohne dieses näher zu spezifizieren.⁴⁵ Als Nutzenprinzip verstanden führt das Äquivalenzprinzip aber zu gleichen – wertabhängigen – Bemessungsgrundlagen wie das Leistungsfähigkeitsprinzip.⁴⁶ Bei der Begründung der Flächensteuer kann es daher nur um Kostenäquivalenz gehen. Zumal Kostenäquivalenz eine Zweckbindung der Mittel impliziert, wird diese z.T. als einer Steuer wesensfremd angesehen.⁴⁷ Verschiedentlich wird angeführt, ein nicht näher spezifiziertes Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund vermöge die nicht durch Gebühren und Beiträge individuell zuordenbare Teilhabe an der kommunalen Infrastruktur abzubilden.⁴⁸ Beispielhaft werden u.a. Brandschutz, Schulen, kulturelle Einrichtungen aufgeführt. Gerade solche Einrichtungen sind aber von der Peripherie einer Gemeinde aus schwerer als vom Zentrum aus zugänglich; die diesbezüglichen lagespezifischen Vor- und Nachteile bilden sich in unterschiedlichen Bodenwerten ab. Eine Wohnung im inneren Ring Berlins eröffnet weit größere Teilhabemöglichkeit als eine bezüglich der Fläche identische Wohnung in Marzahn-Hellersdorf. Die unterschiedlichen Teilhabemöglichkeiten an wesentlichen kommunalen Infrastruktureinrichtungen sind geradezu ein Gegenargument gegen eine flächenbezogene Grundsteuer.
- Die Protagonisten der Flächensteuer argumentieren, dass die Bemessungsgrundlage den Belastungsgrund folgerichtig umzusetzen habe. Dies sei bei einer Objektsteuer wesentlich bedeutsamer als die Frage nach der (objektiven) Leistungsfähigkeit. Diese Frage kann jedoch nicht als höchstrichterlich geklärt betrachtet werden. Zudem kann niemand sagen, welche Infrastrukturkosten die bisher diskutierten Äquivalenzzahlen überhaupt genau abbilden sollen. Beispielsweise stellen sich mit Blick auf die Kostenäquivalenz (s. oben) folgende Fragen: Soll die Äquivalenzzahl für die Grundstücksfläche einen Bezug zu den Kosten der netzgebundenen und die Äquivalenzzahl der Gebäudefläche einen Bezug zu den Kosten der sozialen Infrastruktur aufweisen? Wenn dies so ist: Wie kommt man zu den genannten Relationen der Äquivalenzzahlen bezüglich Grund und Boden sowie Gebäuden? Warum sollen die Äquivalenzzahlen in einem Dorf im bayerischen Wald wie in München in ein und derselben Weise festgesetzt werden (die Kostenstruktur dürfte z.B. mit Blick auf die relative Bedeutung der sozialen und technischen Infrastruktur vollkommen unterschiedlich sein). Warum wird die Gebäude-Äquivalenzzahl für Nichtwohn- bzw. Gewerbegebäude

⁴⁴ Hey, in: Tipke / Lang (Fn. 3), 78 ; Seer, in: Tipke / Lang (Fn. 3), 956.

⁴⁵ GdW (Fn. 42).

⁴⁶ Hey, in: Tipke / Lang (Fn. 3), 79.

⁴⁷ Z.B. Scheffler / Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 31-32; Hey, in: Tipke / Lang (Fn. 3), 78.

⁴⁸ Freie und Hansestadt Hamburg (Finanzbehörde) (Fn. 43), 3.

doppelt so hoch angesetzt wie diejenige für Wohngebäude? Etc. etc. Zumindest im bislang diskutierten Flächensteuerkonzept sind die Äquivalenzzahlen vollkommen willkürlich gewählt; von „Folgerichtigkeit“ kann keine Rede sein.

- Insbesondere die Gebäudeflächenermittlung ist alles andere als trivial. Zwar kennen die Finanzbehörden größtenteils die Flächen der Bestandsgebäude; allerdings wären diese erst in Bruttogrundflächen umzurechnen (die Flächenbezugsgröße unterscheidet sich). Für Neu, An- und Umbauten oder bei Aufstockungen wäre die Fläche neu zu ermitteln. Alle Flächen wären in Hauptfeststellungen nachzuhalten. Besonders komplex kann sich die Flächenermittlung bei Gewerbeimmobilien darstellen. Um einen Vorteil gegenüber dem Modell des Gesetzentwurfs zu erzeugen, wären daher Vereinfachungen notwendig, die sich allerdings im Rahmen der Typisierungsbefugnis bewegen müssten.⁴⁹ Würde man zudem zum Zwecke des Länderfinanzausgleichs detaillierte Schattenveranlagungen bzw. eine einheitliche Steuererklärung auch in Ländern einfordern, die von der Flächensteuer Gebrauch machen (s. Abschnitt 4.), wäre dem Vereinfachungsargument zumindest teilweise der Boden entzogen. Das letztgenannte Argument adressiert allerdings nicht das Flächenmodell selbst, sondern die Ausgestaltung des Länderfinanzausgleichs (Abschnitt 5.).

3.4. Fazit

Es bleibt festzuhalten: Die Flächensteuer schiebt das Leistungsfähigkeitsprinzip beiseite, beruht auf einem fragwürdigen Belastungsgrund und genügt auch nicht dem Folgerichtigkeitsprinzip. Außerdem kann eine flächenbezogene Bemessungsgrundlage die verfassungsmäßigen Grenzen der Typisierbarkeit strapazieren, wenn sie dem Anspruch „Vereinfachung“ genügen soll. Diesbezüglich verbleibt auch die Frage, welche Daten für eine Schattenrechnung mit Blick auf den Länderfinanzausgleich vom Steuerpflichtigen ohnehin abgefragt werden müssen.

4. Ceterum Censeo - Bodensteuern

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass es sich beim neuen Bewertungs- und Grundsteuerrecht sowie der Grundsteuer C um ein komplexes Regelwerk handelt, das noch mit einigen Unzulänglichkeiten behaftet ist und dessen fristgerechte Umsetzung problematisch werden könnte. Das Kernproblem stellt dabei die Erfassung der Gebäude bzw. Gebäudewerte dar. Die Flächensteuer stellt keine Alternative zum vorliegenden Gesetzentwurf dar; sie dürfte sich auch bei Realisierung im Rahmen der Länderöffnungsklausel (s. Abschnitt 5.) als problematisch herausstellen.

Ein einfacher Ausweg, um die beschriebenen Probleme zu umschiffen, wäre der Verzicht auf die Einbeziehung der Gebäudekomponente. Eine solche Bodenwertsteuer wird auch von vielen Ökonomen favorisiert. Sie ist über das Äquivalenzprinzip (Nutzenäquivalenz) sauber begründbar: Es sollen die Vorteile erfasst werden, die durch die kommunale Bereitstellung⁵⁰ öffentlicher Güter vermittelt werden und sich im Bodenwert zugunsten des Bodeneigentümers niederschlagen. Mittels des Rückgriffs auf die Bodenrichtwerte ist eine folgerichtige Umsetzung des Belastungsgrundes im Rahmen der Typisierungsbefugnis gewährleistet. Durch den Rückgriff auf die Bodenrichtwerte sind eigenständige grundsteuerliche Bewertungsvorschriften weitestgehend verzichtbar. Eckpunkte für ein entsprechendes Gesetz wurden bereits ausgearbeitet.⁵¹ Aufgrund des Rückgriffs auf die flächendeckend verfügbaren Bodenrichtwerte ist die Bodenwertsteuer äußerst einfach zu administrieren (einfacher als die Flächensteuer, da die Gebäudeflächen nicht einfließen). Als soziale Vorteile werden u.a. die schwierige

⁴⁹ GdW (Fn. 42), 19.

⁵⁰ Es geht hierbei ausdrücklich nicht um die konkrete Inanspruchnahme von Leistungen durch die Nutzer der Grundstücke. Diese werden i.d.R. durch Gebühren erfasst.

⁵¹ Lohr/Kempny (Fn. 4).

Überwälzbarkeit, als ökonomische Vorteile die fehlende Belastung der Schaffung neuen Wohnraums genannt.⁵² In städtebaulicher Hinsicht trägt die Bodenwertsteuer zu einer erhöhten Mobilisierung von Grundstücken bei und entfaltet einen entsprechenden Nutzungsdruck auf sämtliche un- und minder genutzten Grundstücke, die so besteuert würden, als seien sie optimal genutzt. Obwohl es sich genuin um eine Fiskalsteuer und nicht um eine Lenkungsabgabe handelt, ihr bodenpolitischer Wirkungsbe- reich im Gegensatz zur Grundsteuer C umfassend. Dennoch stünde nichts dagegen, auch eine Bodenwertsteuer bei Bedarf mit einer Grundsteuer C zu kombinieren (beispielsweise bei Rückindizierung der Bodenwerte, s. unten). Möglichen Einwendungen könnte leicht begegnet werden:

- Die Bodenwertsteuer differenziert stärker nach Lagen als andere Grundsteuermodelle. In großen Städten kann dies unerwünscht sein. Diese Differenzierung könnte optional durch die Beimischung einer Bodenflächenkomponente anstatt einer Gebäudekomponente abgeschwächt werden (Difu-Modell).⁵³ Das Difu-Modell könnte auch das Referenzmodell für den Länderfinanzausgleich darstellen. Grundsätzlich empfiehlt sich – wie bei allen wertbasierten Grundsteuermodellen – aber die Aufnahme von Übergangs- und Härtefallregelungen in das Grundsteuergesetz.
- Befürchtet wird aufgrund der Dynamik der Bodenwerte auch ein fortlaufender Anstieg der Grundsteuer. Diesem Problem könnte – mathematisch und umsetzungstechnisch sehr einfach – durch eine Rückindizierung der Bodenwerte in Bezug auf einen gemeindetypischen Durchschnittswert zum Umstellungszeitpunkt beigegeben werden, über das das Niveau der für die Grundsteuer herangezogenen Bodenwerte konstant gehalten wird. Relevant ist letztlich, dass Veränderungen in den Relationen der steuerlichen Bodenwerte im Zeitverlauf realitätsgerecht abgebildet werden.
- Häufig wird auch die Qualität der Bodenrichtwerte kritisiert. Das Gutachterausschusswesen ist Ländersache; die angewandten Methoden und Modelle sowie die personelle und sachliche Ausstattung unterscheidet sich je nach Bundesland erheblich. Dies ist jedoch einerseits nicht weiter problematisch, zumal die Relation der Bodenrichtwerte in derselben Gemeinde hiervon nicht be- rührt wird (s. Fn. 16). Andererseits wäre es jedoch auch aus außersteuerlichen Gründen anzuraten, entweder über das untergesetzliche Regelwerk oder den Arbeitskreis der Oberen Gutachterausschüsse mehr Einheitlichkeit in die Methodik der Gutachterausschüsse der Länder zu bringen.⁵⁴

Trotz ihrer Vorteile waren bislang Bodensteuermodelle auf Bundesebene politisch nicht durchsetzbar. Zumindest im Rahmen der vorgesehenen Länderöffnungsklausel wären diese als Alternative zur Flächensteuer jedoch zu überdenken.

5. Nachrichtlich: Länderöffnungsklausel und Länderfinanzausgleich

Die vorgesehene Länderöffnungsklausel hat eine Reihe von problematischen Implikationen für andere Regelwerke. Dies betrifft insbesondere den Länderfinanzausgleich. Relevant ist hier v.a. die geplante Neufassung von § 8 Abs. 2 des Finanzausgleichsgesetzes. Als Steuerkraftzahlen werden „... für die einzelnen Länder jeweils die Beträge angesetzt, die sich ergeben, wenn die im Bundesgebiet insgesamt im Ausgleichsjahr aufgetretenen Grundsteuer jeweils im Verhältnis der Summen der nach bundesgesetzlich normiertem Bewertungsrecht berechneten Grundsteuermessbeträge ... verteilt werden; dies gilt nicht, soweit das Statistische Bundesamt für alle Länder in bundeseinheitlicher Abgrenzung

⁵² Ausführlich Kriese/Löhr, WUM 2018, 321.- S. auch <http://www.grundsteuerreform.net>.

⁵³ Lehmbrock/Coulmas, vhw FW 6, 2001, 289.

⁵⁴ Der Status Quo wird u.a. geregelt durch BMU (2016): Bekanntmachung der Verwaltungsvereinbarung über die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der amtlichen Grundstückswertermittlung vom 20. April 2016, Bundesanzeiger, 13. Mai 2016 (BAzAT 13.05.2016 B2).

Grundbeträge der Grundsteuern festgestellt hat.“ Hier gilt es, zu präzisieren, wie das bundesgesetzlich normierte Bewertungsrecht aussehen soll bzw. festzulegen, auf welche Weise die bundeseinheitliche Bestimmung der Grundbeträge erfolgen soll. Für diejenigen Länder, die von der Länderöffnungsklausel Gebrauch machen, wären Schattenrechnungen nötig. Zieht man das Modell des Gesetzentwurfs auch für den Finanzausgleich heran, könnten die Schattenrechnungen entweder individualisiert (i.S.v. Schattenveranlagungen) oder pauschalisierend, auf statistischen Erhebungen basierend erfolgen.

Im Falle von individualisierten Schattenveranlagungen wären – entsprechende Digitalisierungsschritte vorausgesetzt – vereinheitlichte Steuererklärungen für alle Bundesländer naheliegend; also auch für diejenigen, die vereinfachende Steuermodelle im Rahmen der Länderöffnungsklausel wählen möchten. Damit würde dem Argument „vereinfachte Steuererklärung“ teilweise der Boden entzogen; dies käme insofern einer impliziten Einschränkung der als „umfassend“ gedachten Abweichungsmöglichkeit⁵⁵ im Rahmen der Länderöffnungsklausel gleich. Der Länderfinanzausgleich sollte sich aber neutral gegenüber der Frage verhalten, ob und wie die Öffnungsklausel in Anspruch genommen wird.

Alternativ könnten die Datengrundlagen pauschalisierend auf Basis von statistischen Erhebungen dargestellt werden, die das Statistische Bundesamt durchführt; nicht zuletzt angesichts der bestehenden Anstrengungen zur Entwicklung einer Grundstücksdatenbank (AK Triangel, Projektgruppe Konsens, Languste etc.) erscheint diese Option vorzugswürdig.

Unabhängig davon sollte sichergestellt werden, dass keine – mit Blick auf den Länderfinanzausgleich zielgerichtete – Beeinflussung der Feststellung der Bodenrichtwerte in den einzelnen Bundesländern erfolgt. Dies könnte über die in Abschnitt 4. geforderte stärkere methodische Vereinheitlichung der Arbeit der Gutachterausschüsse geschehen.

Fazit: Mit Blick auf die vorgesehene Länderöffnungsklausel ist zu präzisieren, wie das bundesgesetzlich normierte Bewertungsrecht aussehen soll bzw. festzulegen, auf welche Weise die bundeseinheitliche Abgrenzung der Grundbeträge erfolgen soll. Es ist zu vermeiden, dass über die Ausgestaltung von Schattenrechnungen implizit Einschränkungen der als „umfassend“ gedachten Länderöffnungsklausel erfolgen.

Prof. Dr. Dirk Lühr

Trier/Birkenfeld, 05.09.2019

⁵⁵ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b), A. Problem und Ziel.