



Verfassungsrechtlicher Änderungsbedarf bei den erwogenen Reformen zur Grundsteuer

Gemeinsame Stellungnahme für die öffentlichen Anhörungen am 11.9.2019 des
Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu den Gesetzentwürfen zur Ände-
rung des Grundgesetzes und zur Reform der Grundsteuer

I. Zusammenfassung in Thesen	2
II. Der drängende Auftrag einer verfassungskonformen Reform.....	6
III. Grundgesetzänderung – Landesgesetze nur „zur Vereinfachung“.....	7
1. Art. 105 Abs. 2 GG: „geringst möglicher Eingriff“ in Länderkompetenzen (BVerfG) ..	7
2. Art. 125a GG: „enge Änderungskompetenz des Bundes“ (BVerfG)	11
3. Kritik: systematische Stellung außerhalb der Finanzverfassung.....	13
4. Vorschlag: Abweichungskompetenz nur „zur Vereinfachung“	14
IV. Verfassungsverstoß: kein hinreichender Belastungsgrund	16
1. Im Gesetz erkennbarer eigener Belastungsgrund der Grundsteuer (BVerfG).....	16
2. „Sollertragsteuer“, „Verkehrswert“, „Innehaben von Grundbesitz“	17
3. Die heikle Leistungsfähigkeit des Vermögens – enger Belastungsraum	19
4. Die Frage nach dem grundsteuerlichen Belastungsgrund – Äquivalenzabgabe.....	21
V. Gleichheitsverletzungen, Umlagefähigkeit, Finanzausgleich.....	23
1. Kein folgerichtiges Bewertungssystem – Alter des Gebäudes	23
2. Steuervergünstigungen – gleichheitsrechtlicher Prüfauftrag	25
3. Das zentrale Anliegen, die Wohnkosten zu reduzieren – Umlagefähigkeit	26
4. Auflösend bedingter Länderfinanzausgleich	27
VI. Vorschlag: Flächenmodell mit gemeindepauschalem Regionalwert.	29

I. Zusammenfassung in Thesen

1. Der Gesetzgeber hat noch bis zum Ende des Jahres Zeit, ein verfassungskonformes Grundsteuergesetz in Kraft zu setzen (BVerfG). Der vorgelegte Gesetzentwurf zur Reform der Grundsteuer verletzt jedoch das Grundgesetz, erfüllt diesen drängenden Auftrag daher nicht. Tritt die ebenfalls erwogene Verfassungsänderung in Kraft, sollten der Bund und die Länder ihre Regelungskompetenzen nutzen, um grundgesetzkonforme Grundsteuergesetze zu erlassen, die rechtssicher und mit geringem Verwaltungsaufwand angewandt werden können.

2. Die notwendige Neukonzeption der Grundsteuer darf der Bund nur regeln, wenn ihm – wie vorgeschlagen – verfassungsrechtlich die Kompetenz hierfür eingeräumt wird (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2, Art. 125a Abs. 2 GG). Das Grundsteuerrecht bietet an, „die Steuerautonomie der Länder zu stärken“ (Gesetzentwurf). Die Möglichkeit der Länder, abweichende Grundsteuergesetze zu erlassen, soll ein neuer Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG eröffnen. **Die Abweichungskompetenz hätte aber – wie die neue Bundeskompetenz – in Art. 105 Abs. 2 GG geregelt werden sollen.** Die Finanzverfassung übernimmt in ihrer Einheit eine „besondere Begrenzungs- und Schutzfunktion“ (BVerfG), in der die Gesetzgebungskompetenzen einen maßgeblichen Auftrag erfüllen und daher in diesem Teil des Grundgesetzes zu verorten sind.

3. Das BMF warnt angesichts der sog. „**Länderöffnungsklausel**“ vor einem „Flickenteppich mit 16 unterschiedlichen Grundsteuergesetzen.“ Zwar ist eine solche Regelungsvielfalt nicht wahrscheinlich. Zudem werden unterschiedliche Grundsteuermodelle die Steuerbetroffenen kaum belasten, wenn diese leicht und in weiten Teilen automationsgestützt zu administrieren sind. Doch weist das Ministerium auf ein zentrales Problem. Würden Bundesländer verschiedene Grundsteuergesetze erlassen, die jeweils unterschiedliche und hohe Verwaltungslasten bewirken, wären die Zumutbarkeitsgrenzen erheblich strapaziert, wenn Steuerpflichtige in mehreren Ländern Grundsteuer entrichten müssen. Eigene Grundsteuergesetze sollten den Ländern daher nur „**zur Vereinfachung**“ erlaubt sein. Die abweichenden Landesgesetze müssten die steuerlichen Vollzugslasten dann nach der Einschätzung und Darlegung des Landesgesetzgebers spürbar reduzieren. Art. 105 Abs. 2 Sätze 1 bis 3 GG hätten folgenden Wortlaut: „Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Die Länder können hiervon zur Vereinfachung abweichende Regelungen treffen. Artikel 72 Abs. 3 Sätze 2 und 3 finden entsprechende Anwendung.“

4. Der Gesetzgeber muss den **Belastungsgrund** der Grundsteuer im Gesetz erkennbar regeln und aus diesem die Steuer bemessen. In dieser gesetzlichen Klarheit hat sich die Grundsteuer von Verfassungen wegen von anderen Steuern, **insbesondere von der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden** (BVerfG). Diesen Verfassungsauftrag erfüllt das vorgelegte Gesetz nicht. Der Belastungsgrund der Grundsteuer wird nicht in hinreichender Klarheit bestimmt. Die Verweise in der Begründung des Gesetzentwurfs auf den „Charakter einer Sollertragsteuer“, das „Innehaben von Vermögen“ und die „Verkehrswertermittlung“ genügen nicht. Diese Beschreibungen grenzen die Grundsteuer nicht in der geforderten Weise von der Vermögensteuer ab. Der Sollertrag vermag die Grundsteuer ohnehin nicht zu rechtfertigen, weil er keinen Belastungsgrund, sondern eine Belastungsgrenze für die Vermögensteuer und die Grundsteuer zeichnet (BVerfG).

5. Der Belastungsgrund der Grundsteuer ist nicht abschließend geklärt. Die sog. „Fundustheorie“ rechtfertigt die Grundsteuer nicht. Auch weitere Begründungen wie eine durch das Grundvermögen vermittelte Leistungsfähigkeit oder der mögliche Nutzen des Grundbesitzes vermögen nicht zu überzeugen. Ohnehin unterscheiden sie den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht hinreichend von dem der Vermögensteuer. Der Gesetzgeber würde sicheren verfassungsrechtlichen Boden betreten, wenn er die Grundsteuer – wie im Gesetzentwurf angedeutet – als **Äquivalenzabgabe** begründen und bemessen würde. Die Steuer würde dann neben Gebühren und Beiträgen für gemeindliche Angebote entrichtet, die den Grundbesitz erschließen und diesen besser nutzbar machen, für Straßen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten.

6. In der Unsicherheit über den Belastungsgrund nutzt der Gesetzentwurf für die grundsteuerliche Bewertung sehr unterschiedliche Parameter, wenn das Ertrags- und das Sachwertverfahren vereinfacht, Bodenrichtwerte, die statistisch ermittelte Nettokaltmiete, Grundstückflächen, die Immobilienart und das Alter der Gebäude maßgeblich sind. **Diese Werte werden nicht in ein folgerichtiges System gebracht**. So spiegelt das **Alter einer Immobilie** ihren Wert nicht treffend, wenn eine Jugendstilvilla mit einem Steinhaus aus den 1980er und einem Betonbau aus den 1990er Jahren verglichen wird. Auch die **Vereinfachung der Bewertungsverfahren**, die Reduktion der maßgeblichen Parameter von 20 auf fünf und von 30 auf acht (BMF), markiert eine verfassungsrechtliche Sollbruchstelle. Immobilienwerte sind entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in vereinfachenden groben Strichen gleichheitsgerecht zu bewerten.

7. Die vorgeschlagene **Ermäßigung der Steuermesszahl für Wohnungsbaugesellschaften von Gebietskörperschaften** (§ 15 Abs. 4 Nr. 1 E-GrStG) droht das selbst gesetzte Ziel, die Steuerlast nur für förderungswürdigen Wohnraum zu reduzieren, zu verfehlen und so die Verfassung zu verletzen. Gleichheitsrechtlich ist zu prüfen, ob alle privilegierten Wohnungsbaugesellschaften die genannten Förderkriterien erfüllen und ob alle Steuerpflichtigen, die in diesem Sinne förderwürdig sind, von der Ermäßigung der Grundsteuer erfasst werden.

8. Die wichtigen Anliegen, durch die Grundsteuer das **existenzielle Grundbedürfnis des Wohnens** nicht zu verteuern und hinreichend bezahlbaren Wohnraum bereitzustellen, schließen die Investitionen in Wohnraum ein, drängen folglich nicht auf ein **Umlageverbot**, sondern auf eine in Zahl- und Verwaltungslast geringe grundsteuerliche Belastung. Das erwogene Verbot, die Grundsteuer auf die Miete umzulegen, wird angesichts der Freiheit, die Miete zu vereinbaren, langfristig kaum wirken. Ohnehin verstößt das Umlageverbot gegen das Demokratieprinzip. Leben Vermieter nicht im Gebiet der vermieteten Immobilie, sondern in einer anderen Kommune, könnte die Gemeinde der Vermietungsimmobilie im grundsteuerlichen Hebesatz über gemeindefremde Lasten Dritter entscheiden. Der Grundgedanke der Demokratie würde missachtet: no taxation without representation.

9. Wird die Grundsteuer durch den Bund oder die Länder reformiert, verändert sich der **Finanzausgleich** (Art. 107 Abs. 2 GG, §§ 8, 13 FAG). Der Gesetzentwurf friert den bestehenden Ausgleich bis zum Jahr 2027 ein. Veränderte Finanzkraftverhältnisse wirken sich im Anschluss in Teilen aus und werden erst ab dem Jahr 2030 vollständig berücksichtigt (§ 8 Abs. 4, Abs. 5 E-FAG). Gem. Art. 143f GG steht der Finanzausgleich nach 2030 unter der **auflösenden Bedingung**, dass die Bundesregierung, der Bundestag oder gemeinsam mindestens drei Länder eine Neuverhandlung beantragen. Der Finanzausgleich würde dann – vorbehaltlich einer früheren Reform – nur noch fünf Jahre gelten.

10. Das erwogene Grundsteuergesetz des Bundes ist von Verfassungs wegen nicht in Ländern, die andere Grundsteuergesetze erlassen, anzuwenden, nur um den Finanzausgleich zu ermitteln. Ein solcher **virtueller Vollzug** ist den Steuerbetroffenen, insbesondere den Steuerpflichtigen, nicht zumutbar. Die **Abweichungskompetenz** der Länder sollte insgesamt nicht durch mögliche monetäre Folgen im Finanzausgleich gehemmt werden. Daher könnte erwogen werden, die jetzigen Grundsteuerwerte des Finanzausgleichs länger vorübergehend anzuwenden, vor allem wenn der Ausgleich neu verhandelt wird.

11. Dem Gesetzgeber steht ein weiter Entscheidungsraum offen, die grundsteuerliche Bewertung der rund 35 Millionen Einheiten neu zu regeln. Er kann und soll sich in diesem steuerlichen Massenfallrecht „in erheblichem Umfang auch von Praktikabilitätsabwägungen mit dem Ziel der **Einfachheit der Steuerfestsetzung** und ihrer Erhebung leiten lassen“ (BVerfG). Diesen verfassungsrechtlichen Vereinfachungsauftrag erfüllt das vorgelegte Grundsteuergesetz nicht. Der Gesetzentwurf weist selbst auf die erheblichen Befolgungskosten. Die Einheitswerte wurden in der Vergangenheit gleichheitswidrig insbesondere auf Grund des hohen Arbeitsaufwandes nicht aktualisiert. Die Neubewertung in den 1960er Jahren hat über sechs Jahre gedauert (BVerfG). Mit guten Gründen hat der Bundesrat einer grundsteuerlichen Orientierung am Verkehrswert vor drei Jahren aufgrund des zu hohen Verwaltungsaufwandes eine klare Absage erteilt.

12. Das vom BMF zunächst ebenfalls erwogene sog. **wertunabhängige Flächenmodell** und das vor Zeiten erarbeitete **Äquivalenzmodell** entscheiden sich für ein einfaches Bewertungssystem. Die Grundsteuer würde sachgerecht als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt und bemessen. Die öffentliche Hand könnte die Grundsteuerlast leicht, gleichheitsgerecht, rechtssicher und in weiten Teilen digital ermitteln.

13. Diese Flächenmodelle könnten um einen **gemeindepauschalen Regionalwert** ergänzt werden. Der Vorschlag würde dem Einwand begegnen, die Grundsteuerlast müsse nach dem Wert der Immobilien differenzieren. Die Gemeinden erhalten die Grundsteuer als Äquivalenzabgabe für die Angebote, die sie unterbreiten. Diese Leistungen unterscheiden sich insbesondere in Ballungszentren und ländlichen Regionen strukturell. Die öffentliche Hand könnte eigene Grundsteuerzonen festlegen. Der von Verfassungs wegen ohnehin geringe Regionalwert würde sich nach diesen Zonen richten. Eine aufwändige Bewertung der Immobilien wäre nicht notwendig.

14. Der Bundesgesetzgeber sollte nach der Grundgesetzänderung seine unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz nutzen, um ein neues Grundsteuermodell in Kraft zu setzen, das einfach anzuwenden ist. Die Bundesländer würden dann kaum einen Anlass spüren, die Grundsteuer selbst zu regeln. Eine Grundsteuervielfalt würde vermieden. Der Gesetzgeber würde ein **Beispiel für ein modernes Steuergesetz** geben, das die Staatseinnahmen sichert und in weiten Teilen oder vollständig digital anwendbar ist. Keiner würde in der Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. Vielmehr wären alle Steuerbetroffenen in einem **wahrhaften Befreiungsschlag** entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte und die Steuerpflichtigen.

II. Der drängende Auftrag einer verfassungskonformen Reform

Das Bundesverfassungsgericht hat im April des letzten Jahres die grundsteuerliche Bewertung nach den Einheitswerten für gleichheitswidrig erklärt.¹ Der höchststrich-terlich festgestellte Verfassungsverstoß überrascht nicht. Nach dem Regelungskonzept aus den 1930er Jahren² sollte für alle an Vermögenswerte anknüpfende Steuern ein Einheitswert ermittelt werden. Insbesondere auf Grund des damit verbundenen hohen Arbeitsaufwandes wurden die Werte aber nicht aktualisiert, ersichtliche Bewertungsgefälle nicht ausgeglichen. Der Gesetzgeber muss bis zum 31. Dezember 2019 ein verfassungskonformes Grundsteuergesetz in Kraft setzen. Die neue Bewertung kann daraufhin angesichts der 35 Millionen zu besteuern den Einheiten bis Ende 2024 durchgeführt werden.³

Die Grundsteuer ist zentrale Quelle der Gemeindefinanzierung.⁴ Gelingt eine Neuregelung im Maß des Grundgesetzes nicht, geraten daher die finanziellen Grundlagen der Kommunen in Höhe von jährlich rund 14 Mrd. Euro in Gefahr. Ein Ausfall dieser Quelle würde erhebliche Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand bewirken, wollten sich die Kommunen, die den Verfassungsbruch nicht verantworten, bei anderen Körperschaften schadlos halten. Die Folgen für die öffentlichen Haushalte wären beträchtlich. Ein verfassungswidriges Grundsteuergesetz würde zahlreiche grundgesetzwidrige Steuereingriffe bewirken. Würde später ein verfassungskonformes Gesetz erlassen, stellt sich für den Übergang die Frage nach der Gleichheit in der Zeit. Der eingebrachte Gesetzentwurf zur Reform der Grundsteuer⁵ verletzt jedoch das Grundgesetz. Wenn die ebenfalls erwogene Verfassungsänderung⁶ in Kraft tritt, sollten der Bund und die Länder ihre dann unbeschränkte Regelungskompetenz nutzen, um verfassungskonforme Grundsteuergesetze zu erlassen, die rechtssicher und ohne großen Verwaltungsaufwand angewandt werden können. Für diese drängende Reform ist noch bis Ende des Jahres Zeit.

¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (150 f., Rz. 4 f., 215 f., Rz. 177 ff.) – Grundsteuer.

² Gesetz v. 16.10.1934, RGBI. I 1934, 1035; Gesetz v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (215 f., Rz. 177 ff.) – Grundsteuer.

⁴ Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG.

⁵ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 86 (im Folgenden: Entwurf GrStRefG).

⁶ Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11084 (im Folgenden: Entwurf GG-Änderung).

III. Grundgesetzänderung – Landesgesetze nur „zur Vereinfachung“

1. Art. 105 Abs. 2 GG: „geringst möglicher Eingriff“ in Länderkompetenzen (BVerfG)

Dem Bund stand bis zum Jahr 1994 die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer zu.⁷ Aufgrund der Reform der maßgeblichen grundgesetzlichen Regelungen hat er diese Kompetenz verloren. Soll der Bund die Grundsteuer gegenwärtig außerhalb der Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG regeln können, ist ihm – wie vorgeschlagen⁸ – durch eine Verfassungsänderung die hierfür notwendige Kompetenz einzuräumen.

Die Bundesländer haben nach der verfassungsrechtlichen Ordnung die Gesetzgebungskompetenz, soweit das Grundgesetz diese dem Bund nicht verleiht (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Gesetzgebungskompetenzen für Steuern erfassen die steuerliche Belastung und damit auch die hier maßgebliche Regelungen der Bemessungsgrundlage und der Bewertung.⁹ Gem. Art. 105 Abs. 2 GG entscheidet der Bund in konkurrierender Gesetzgebung über Steuern, die nicht Zölle und Finanzmonopole sind, „wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 GG vorliegen.“ Das Grundsteueraufkommen fließt den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Der Bund darf die Grundsteuer daher nur in den Grenzen des Art. 72 Abs. 2 GG regeln, der hier – anders als im sonstigen Regelungskonzept des Grundgesetzes – nicht kompetenzbeschränkend, sondern kompetenzbegründend wirkt.

Der Bund hat die Gesetzgebungskompetenz gem. **Art. 72 Abs. 2 GG** nur, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Für die hier notwendigen Prognosen besteht ein Einschätzungsraum. Das Bundesverfassungsgericht betont aber im gleichen Atemzug, dass die Einschätzungen gerichtlich geprüft werden, methodischen Standards genügen müssen, die tragenden Gesichtspunkte deutlich und die Sachverhalte sorgfältig und umfassend ermittelt werden müssen. Der Maßstab des Art. 72 Abs. 2 GG wurde durch die Föderalismusreform bewusst geschärft, um den

⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (180, Rz. 85) – Grundsteuer.

⁸ Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084.

⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (179, Rz. 83) – Grundsteuer.

Regelungsbereich der Länder zu weiten und in einer justiziablen Vorgabe vor Übergriffen des Bundes zu schützen. Er verweist den Bund „**auf den geringst möglichen Eingriff in das Gesetzgebungsrecht der Länder.**“ Die Bundeskompetenz besteht nicht, „wenn landesrechtliche Regelungen zum Schutz der in Art. 72 Abs. 2 GG genannten gesamtstaatlichen Rechtsgüter ausreichen.“¹⁰

Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur **Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse** im Bundegebiet erforderlich (Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG), wenn „sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinanderentwickelt haben,“ sich „eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet“ oder – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „Regelungen in einzelnen Ländern aufgrund ihrer Mängel zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung der Einwohner dieser Länder führen und diese deutlich schlechter stellen als die Einwohner anderer Länder.“¹¹ Das gesetzgeberische Ziel, „bundeseinheitliche Regelungen“ in Kraft zu setzen und die Lebensverhältnisse allgemein zu verbessern, genügt den Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG nicht.¹² Die Grundsteuer wird in ihrer Belastung von Immobilienwerten und der daraus folgenden schweren Ausweichmöglichkeit als maßgeblich für die Lebensverhältnisse erachtet.¹³ Andere weisen darauf, dass ihre strukturell geringe Steuerlast auch angesichts der in den gemeindlichen Hebesätzen bereits bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) die Lebensverhältnisse nicht im geforderten Maß beeinträchtigt. Die Grundsteuer bewirkt kein Gefälle, das die Bundeskompetenz auslösen könnte.¹⁴ Steuern schöpfen die steuerliche Leistungsfähigkeit in Teilen ab, betreffen die finanziellen Lebensverhältnisse. Die verfassungsrechtliche Vorgabe der gleichwertigen Lebensverhältnisse verlangt keine gleiche Steuerbelastung,¹⁵ steht Steuern der Länder und Kommunen nicht strukturell entgegen. Die Grundsteuer belastet ohnehin nicht jedermann, sondern nur den Grundbesitz. Grundbesitz sichert die Lebensverhältnisse. In ihrer **Ausrichtung auf strukturell gesicherte Le-**

¹⁰ Insgesamt BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff., Zitate: 149 f.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177 Rz. 110 ff.) – Erbschaftsteuer.

¹¹ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80 f., Rz. 35 m.w.N.) – Betreuungsgeldgesetz.

¹² „Eine Bestimmung ist zur ‚Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse‘ nicht schon dann erforderlich, wenn es nur um das Inkraftsetzen bundeseinheitlicher Regelungen oder um eine allgemeine Verbesserung der Lebensverhältnisse geht (BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80, Rz. 35) – Betreuungsgeldgesetz).

¹³ Vgl. *F.-J. Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 11.

¹⁴ *D. Hantzsch*, DSStZ 2012, 758 (761): „Weder liegt ein diesbezüglicher Handlungsbedarf, eine Ausgangslage vor, noch ist die Grundsteuer das geeignete Mittel zur Problemlösung.“ *J. Becker*, BB 2013, 861 (862); *S. Kempny / E. Reimer*, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 74 f.; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (172); *R. Seer*, DB 2018, 1488 (1491); *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (105); *J. Hey*, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, 2019, S. 63.

¹⁵ *Chr. Mayer*, DB 2018, 2200 (2201).

bensverhältnisse können grundsteuerliche Belastungsunterschiede nur in nicht ersichtlichen Extremfällen zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung führen oder das bundesstaatliche Sozialgefüge erheblich beeinträchtigen.

Der Bund müsste daher, will er das Grundsteuersystem ohne eine Verfassungsänderung auf Grundlage der allgemeinen Kompetenzordnung reformieren, hinreichend darlegen, dass eine bundesgesetzliche Regelung für die **Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit** im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist (Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG). „Während die Wahrung der Rechtseinheit in erster Linie auf die Vermeidung einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersplitterung zielt, geht es bei der Wahrung der Wirtschaftseinheit im Schwerpunkt darum, Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet zu beseitigen. [...] Die Regelung durch Bundesgesetz muss“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „nicht unerlässlich für die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in dem normierten Bereich sein. Es genügt vielmehr, dass der Bundesgesetzgeber andernfalls nicht unerheblich problematische Entwicklungen [...] erwarten darf.“¹⁶ Die Belastung des Grundvermögens lässt sich stets einem Hoheitsträger zuordnen. Die Grundsteuer ist örtlich radiziert, erinnert insoweit an die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Aufgrund dieser klaren örtlichen Zuordnung und erneut aus den bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) ist eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuer zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit nicht erforderlich.¹⁷ Ein Steuerwettbewerb löst die Bundeskompetenz nur aus, wenn Steueroasen entstehen, erhebliche steuerliche Mehrbelastungen, Steuerdumping,¹⁸ Doppelbesteuerungen oder Doppelnichtbesteuerungen sowie vergleichbare erhebliche Verwerfungen drohen.¹⁹ Diese schweren Folgen sind aber für die Grundsteuer in ihrer **örtlichen Radizierung** und **der strukturell geringen Steuerlast**²⁰ realitätsfern.²¹ So drohen auf Grund von verschiedenen Regelungen in

¹⁶ „Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich, wenn und soweit die mit ihr erzielbare Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen Voraussetzung für die Vermeidung einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen ist, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann. Sie ist zur Wahrung der Wirtschaftseinheit erforderlich, wenn und soweit sie Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik ist, wenn also unterschiedliche Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich brächten“ (BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (87 f., Rz. 49 m.w.N.) – Betreuungsgeldgesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (176 f., Rz. 109) – Erbschaftsteuer).

¹⁷ D. Hantzsch, DStZ 2012, 758 (761 f.); S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 72 ff., insbes. D. 77; St. Homburg, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (170); R. Seer, DB 2018, 1488 (1491).

¹⁸ J. Becker, BB 2013, 861 (863).

¹⁹ S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75; J. Hey, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, 2019, S. 62 f.

²⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II,

den Ländern keine Rechtsunterschiede, die das Zusammenleben im notwendigen Maß erschweren.²² Unterschiedliche Regelungen sind selbstverständliche Folge der föderalen Kompetenzordnung.²³ Allein das Anliegen, ein bundeseinheitliches Gesetz in Kraft zu setzen, kann die Bundeskompetenz auch für eine steuerliche Bewertung nicht begründen²⁴ – sonst wäre die Bundeskompetenz immer gegeben, wenn die Länder ihre Gesetzgebungskompetenzen für eigenständige Regeln nutzen.²⁵

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer durfte der Bundesgesetzgeber hingegen regeln, weil Steuergfälle bei der Übertragung von betrieblichen Vermögen, je nach Wohnsitz unterschiedliche Landesregelungen für Erblasser und Erben und der dadurch ausgelöste Koordinations- und Abgrenzungsbedarf die Rechts- und Wirtschaftseinheit im geforderten Maß betrifft.²⁶ Diese Gefahren bestehen aber bei der Grundsteuer nicht. Ohnehin kann eine unterschiedliche Besteuerung von Immobilien nur schwer Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr errichten und damit die Wirtschaftseinheit im geforderten Maße gefährden, **weil sich der Wirtschaftsverkehr nicht in Grund und Boden, sondern in Waren und Dienstleistungen entfaltet**. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass die Besteuerung des Grundbesitzes an insoweit **gefestigte Verhältnisse** anknüpft, sodass Belastungsunterschiede kaum zu einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersetzung führen. Die besonderen Grenzen der Besteuerung des Vermögens²⁷ führen dazu, dass die Grundsteuerlast im Vergleich zu Ertragsteuern – der Einkommen- oder Erbschaftsteuer – oder Verbrauchsteuern – der Umsatzsteuer – von Verfassung wegen deutlich geringer sein muss. Schwere, die Bundeskompetenz nach Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG auslösende Belastungsunterschiede sind daher im Maß der Verfassung nicht möglich. Schließlich steht die grundgesetzliche Vorgabe, in die Gesetzgebungskompetenzen der Länder so wenig wie möglich einzugreifen, einer bundesrechtlichen Regelung der Grundsteuer entgegen. **Der Bund hat gem. Art. 105 Abs. 2 GG nicht die Kompetenz, die Grundsteuer zu regeln.**

2. Aufl. 2003, S. 960 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 1 ff.; siehe sogleich unter IV. 4.

²¹ S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75, 77; J. Hey, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, 2019, S. 62 f.

²² Th. I. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105); in eine andere Richtung weist J. Becker, BB 2013, 861 (863 f.); **insgesamt a.A. H. Tappe**, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019.

²³ S. Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75; Th. I. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105).

²⁴ In eine andere Richtung deutet aber der Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 86; fragend: BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (181, Rz. 87 f.) – Grundsteuer.

²⁵ Chr. Mayer, DB 2018, 2200 (2202 ff.), der aber für den Fall einer neuen Einheitsbewertung eine Bundeskompetenz annimmt (2204).

²⁶ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (178 f., Rz. 115 f.) – Erbschaftsteuer.

²⁷ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 960 ff.; siehe auch sogleich unter IV. 3.

2. Art. 125a GG: „enge Änderungskompetenz des Bundes“ (BVerfG)

Nach Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gelten Regelungen des Bundes fort, selbst wenn sie nach der Novelle des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden könnten. Durch Bundesgesetz kann aber gem. Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG bestimmt werden, dass es durch Landesrecht ersetzt werden kann (sog. Freigabegesetz). Art. 125a Abs. 2 GG ordnet nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine Versteinerung des fortgeltenden Bundesrechts an. Der Bund darf Anpassungen vornehmen. „Die Änderungskompetenz“ ist aber „eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft. Diese darf vom Bundesgesetzgeber modifiziert werden. Zu einer grundlegenden Neukonzeption wären dagegen nur die Länder befugt, allerdings erst nach einer Freigabe durch Bundesgesetz.“²⁸

Der Gesetzentwurf zur Reform der Grundsteuer²⁹ scheint im sog. wertabhängigen Modell eine Nähe zu den Einheitswerten zu suchen – wohl in der Erwägung, die Grenzen der Änderungskompetenz des Bundes so zu wahren. Doch ist der Bundesgesetzgeber auch auf Grundlage des Art. 125a Abs. 2 GG nicht befugt, diese Neukonzeption umzusetzen. Soll der Bund die Grundsteuer reformieren, bedarf es der ebenfalls erwogenen Änderung des Grundgesetzes.³⁰

Die Einheitswerte sollten mehreren Steuerarten eine einheitliche Bewertung zugrunde legen – der Vermögen-, Erbschaft-, Gewerbekapital- und Grundsteuer. Die Werte sind aber gegenwärtig nur noch für die Grundsteuer von zentraler Bedeutung.³¹ **Das ursprüngliche Konzept einer steuerübergreifenden Bewertung gibt es nicht mehr. Es kann insofern nicht durch ein Bundesgesetz fortgeschrieben werden.**

Unbebaute Grundstücke wurden im Rahmen der Einheitsbewertung mit dem gemeinen Wert bemessen, der auf Grundlage des Bodenrichtwerts ermittelt wurde. Bebaute Grundstücke wurden in Abhängigkeit von der Grundstücksart im Regelfall im Ertragswertverfahren, in Ausnahmefällen im Sachwertverfahren bewertet.³² Der Ge-

²⁸ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (182, Rz. 89) – Grundsteuer; siehe hierzu auch Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084, S. 1; *Chr. Mayer*, DB 2018, 2200 (2201), spricht von einem „schmalen“ Pfad.

²⁹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085.

³⁰ Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084.

³¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (150, Rz. 2) – Grundsteuer.

³² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (153, Rz. 9 f.) – Grundsteuer.

setzentwurf sucht, beide Verfahren zu vereinfachen. Waren im Rahmen der Einheitsbewertung für Wohngrundstücke 20 Parameter maßgeblich, sind es gegenwärtig nur noch fünf. Die vom Steuerpflichtigen zu erklärenden Angaben seien bei Gewerbegrundstücken – so fährt das BMF fort – von bisher mehr als 30 auf maximal acht Angaben zurückgenommen.³³ Maßgeblich sind für Wohnimmobilien nun Bodenrichtwerte, die statistisch ermittelte Nettokaltmiete, die u.a. von der sog. Mietstufe der jeweiligen Gemeinde abhängt, sowie die Grundstücksfläche, die Immobilienart und das Alter des Gebäudes.³⁴

Bewertungssysteme werden durch ihre Parameter geprägt. Werden die maßgeblichen Faktoren von 20 auf fünf und von 30 auf acht reduziert, folgt dies zwar dem begrüßenswerten Anliegen der Vereinfachung. **Doch erzeugt eine solche erhebliche Reduktion der entscheidenden Faktoren ein anderes Bewertungssystem.** Die Einheitsbewertung wird für die Grundsteuer nicht fortgeschrieben und gleichheitsgerecht aktualisiert, sondern maßgeblich verändert.³⁵ Ein neues Bewertungssystem wird auch dann erzeugt, wenn maßgebliche Parameter verändert werden, neue hinzukommen und sich die Bewertungsergebnisse verändern. Die Einheitswerte wurden seit mehreren Jahrzehnten nicht aktualisiert. Auch in der Unkenntnis über die aktualisierten Einheitswerte drängt sich der Befund auf, dass das erwogene neue Grundsteuergesetz zu anderen Werten führt. Die Begründung des Gesetzentwurfs betont, dass die neuen Regelungen Belastungsunterschiede bewirken, die durch die Kommunen durch eine Anpassung der Hebesätzen auszugleichen sind.³⁶ Die engen Grenzen der Kompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG werden jedenfalls in den vorgenommenen Veränderungen und der insgesamt fehlenden Fortschreibung des Konzepts der Einheitsbewertung für verschiedene Steuern verlassen.³⁷

³³ BMF, Die neue Grundsteuer – Fragen und Antworten, 21.6.2019, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html> Abruf: 5.9.2019; vgl. Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 111.

³⁴ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 33); Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 104 ff.

³⁵ Siehe hierzu auch *J. Hey*, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, 2019, S. 67 ff., Zitat: S. 68, die vor dem Rückgriff auf die Fortschreibungskompetenz warnt. Vor dem Befund einer Kompetenzverletzung müsse „im Wege einer Gesamtschau durch Vergleich der wesentlichen Tatbestandsmerkmale gewürdigt werden, ob sich der Charakter der Grundsteuer durch die Neuregelung ändert.“ Von einer Neukonzeption sei aber auch auszugehen, „wenn die neuen Regelungen unter Beibehaltung des Belastungsgrundes zu ganz anderen Belastungsergebnissen führen würden.“

³⁶ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 1.

³⁷ Kritisch fragend zu früheren Reformüberlegungen *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (106); im Ergebnis **anders**: Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 86. Doch wird hier ein entscheidendes Problem angesprochen: „So ist der erhöhte Pauschalierungsgrad im Rahmen der Bewertung der notwendigen Anpassung an die aktuellen Verhältnisse, insbesondere der Verwaltungsvereinfachung und den Anforderungen der Digitalisierung geschuldet.“ **Anders insbesondere auch H. Tappe**, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019 – allerdings ebenfalls zu vorherigen Reformervägungen.

3. Kritik: systematische Stellung außerhalb der Finanzverfassung

Der Bund darf die notwendige Reform der Grundsteuer weder auf Grundlage des Art. 105 Abs. 2 GG noch nach der Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG regeln. Soll der Bundesgesetzgeber eine Grundsteuerreform verantworten können, ist die Kompetenzordnung des Grundgesetzes zu ändern. Daher wurde ein neuer Art. 105 Abs. 2 GG vorgeschlagen. „Der Bund hat“ hiernach „die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Er hat“ – hier schließt sich die geltende Regelung an – „die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen.“ Nach diesem Regelungskonzept greift der im Bereich des Steuerverfassungsrechts kompetenzbegründende Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr für die Grundsteuer.³⁸ Die Länder können aber auf Grund des ebenfalls erwogenen neuen Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG für „die Grundsteuer“ abweichende Regelungen treffen.

Der Reformvorschlag integriert die Abweichungskompetenz der Länder in Art. 72 Abs. 3 GG und damit in die allgemeine Trennung der Gesetzgebungskompetenzen im Bundesstaat. Die Regelung hätte aber in die Finanzverfassung und hier in Art. 105 Abs. 2 GG aufgenommen werden sollen. Die Art. 104a ff. GG regeln die Ausgabenzuständigkeiten, Finanzhilfen, die Ertragsverteilung, den Finanzausgleich, Grundlagen der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit, die zwischen Bund und Ländern getrennte Haushaltswirtschaft, die Schuldenbremse, den Haushaltsplan, die Rechnungskontrolle und eben die steuerlichen Gesetzgebungskompetenzen. In den so getroffenen Entscheidungen über öffentliche Mittel widmet sich die Finanzverfassung einer heiklen Materie – „pecunia nervus rerum“. Ohne Geld ist kein Staat und kaum eine Politik zu machen. Mit der Verteilung von Finanzen wird ein wichtiger Machtfaktor zwischen Bund, Ländern und Gemeinden bestimmt. Die Sicherheit (Polizei, Militär, Feuerwehr), die Infrastruktur (Straßen, Eisenbahn), das Bildungswesen (Kindergärten, Schulen, Universitäten) und die allgemeine Daseinsvorsorge werden weitgehend durch Steuern finanziert. Der Abgabepflichtige erwartet maßvolle Lasten, aber auch eine handlungsfähige öffentliche Hand und oft bessere staatliche Leistungen. Bund, Länder und Gemeinden fordern nicht selten mehr Finanzmittel und damit eine größere Gestaltungsmacht. Die Finanzverfassung hat daher – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – eine „**besondere Begrenzungs- und Schutzfunktion**“ zu erfüllen,³⁹ die innerhalb der öffentlichen Hand und in ih-

³⁸ Insgesamt Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084, S. 3 f.

³⁹ BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397, Rz. 62) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 25.6.2014 – 1 BvR 668, 2104/10, BVerfGE 137, 1 (17, Rz. 38) – Straßenausbaubeiträge; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51,

rem Verhältnis zu den Bürgern von zentraler Bedeutung ist. Letztlich suchen die Art. 104a ff. GG Voraussetzungen des Staates und der Freiheit, die grundlegenden Anliegen der Finanz- und der Steuergerechtigkeit zu gewährleisten. In diesem Konzept übernehmen die steuerlichen Gesetzgebungskompetenzen insbesondere im parlamentarischen Schutz vor zu hohen Steuerlasten und im Budgetrecht als dem Königsrecht des Parlaments eine maßgebliche Rolle. Eine neue Kompetenz der Länder, abweichende Grundsteuergesetze zu erlassen, sollte daher nicht in Art. 72 GG, sondern in Art. 105 Abs. 2 GG und damit klar in die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung integriert werden.

Die **allgemeinen Vorgaben der Abweichungskompetenz** des Art. 72 Abs. 3 Sätze 2 und 3 GG, die nach der vom Gesetzentwurf erwogenen systematischen Stellung der Abweichungskompetenz in Art. 72 GG greifen, sollten dann ausdrücklich für anwendbar erklärt werden.

4. Vorschlag: Abweichungskompetenz nur „zur Vereinfachung“

Die Begründung des Gesetzentwurfs betont zu Recht, dass „sich gerade die Grundsteuer aufgrund der Immobilität des Steuerobjekts und des bereits in der Verfassung vorhandenen kommunalen Hebesatzrechts dafür“ anbietet, „die Steuerautonomie der Länder zu stärken.“⁴⁰ Auch aufgrund der örtlichen Radizierung der Steuer, der Belastung des Grundbesitzes und damit strukturell gesicherter Lebensverhältnisse und der von Verfassungen wegen geringen Steuerlast drohen strukturell keine Rechtszersplitterungen oder für den Bundesstaat maßgebliche Beeinträchtigungen der Lebensverhältnisse.⁴¹ Nutzen die Länder die Gesetzgebungskompetenz, könnten sich Grundsteuermodelle durchsetzen, die den Verwaltungsaufwand für alle Steuerbetroffenen deutlich reduzieren, die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte und die Steuerpflichtigen erheblich entlasten. Im besten Fall würden die Steuerpflichtigen in der Digitalisierung durch eine weitgehend behördliche Wertermittlung und darauf beruhenden vorausgefüllten Steuererklärungen vollständig vor unnötigem Erklärungsaufwand verschont. Die Landtage wissen um die Lage ihrer Kommunen und um die wirtschaftlichen Verhältnisse vor Ort. Die Ertragskompetenz liegt ohnehin bei den Gemeinden, die finanzrechtlich zu den Ländern gehören.

52/06, BVerfGE 132, 334 (349, Rz. 47) – Rückmeldegebühr Berlin; jeweils m.w.N.

⁴⁰ Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084, S. 1.

⁴¹ Siehe bereits unter 1.

Das Bundesfinanzministerium warnt angesichts der Abweichungskompetenz der Länder vor einen „Flickenteppich mit 16 unterschiedlichen Grundsteuergesetzen.“⁴² Doch ist es nicht wahrscheinlich, dass alle oder auch nur die überwiegende Zahl der Bundesländer unterschiedliche Grundsteuergesetze in Kraft setzen. Vielmehr sollten neue Modelle in länderübergreifenden Kooperationen erarbeitet werden.

Doch weist das Bundesfinanzministerium auf ein zentrales Problem. Unterschiedliche Landesgesetze werden die Steuerbetroffenen kaum behindern, wenn diese leicht oder gar in vorausgefüllten Steuererklärungen nahezu vollständig digital angewandt werden können. Würden verschiedene Länder aber Grundsteuergesetze erlassen, die je einen **hohen eigenen Vollzugaufwand** bewirken, könnten sich die Befolungslasten beträchtlich erhöhen. Die Zumutbarkeitsgrenzen wären erheblich strapaziert, wenn Steuerpflichtige komplizierte Grundsteuergesetze in unterschiedlichen Ländern befolgen müssten.

Die Abweichungskompetenz sollte daher in Art. 105 Abs. 2 GG aufgenommen⁴³ werden und sodann den Ländern eine eigene Regelung nur „**zur Vereinfachung**“ erlauben. Zwar wäre dieses Novum im Grundgesetz ein unbestimmter Rechtsbegriff, der wohl nur in Grenzen justiziabel wäre. Doch würde deutlich, dass neue Landesgesetze nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen wirken dürfen. Die Regelungen müssten nach der Einschätzung und Darlegung des Landesgesetzgebers die Vollzugslasten spürbar reduzieren.

Art. 105 Abs. 2 GG hätte dann folgenden Wortlaut: „**Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Die Länder können hiervon zur Vereinfachung abweichende Regelungen treffen.** Artikel 72 Abs. 3 Sätze 2 und 3 finden entsprechende Anwendung. Über die übrigen Steuern hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen.“

⁴² BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 33).

⁴³ Siehe unter 3.

IV. Verfassungsverstoß: kein hinreichender Belastungsgrund

1. Im Gesetz erkennbarer eigener Belastungsgrund der Grundsteuer (BVerfG)

Ausdrücklich betont das Bundesverfassungsgericht, dass ein neues Grundsteuergesetz die steuerlichen Belastungsgründe bestimmen muss. Aus diesen ist die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln. „Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet.“ Das Gesetz muss **„das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.“**⁴⁴

In der Klarheit über den Belastungsgrund und das Bemessungsziel **hat sich die Grundsteuer von Verfassungen wegen von anderen Steuern und insbesondere von der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden.** Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Gesetzgeber, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern oder eine Steuer zwei Mal zu regeln.⁴⁵ „Für die in Art. 105 und Art 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe. [...] Änderungen bestehender Steuergesetze oder die Erschließung neuer Steuerquellen sind“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „unter dem Blickpunkt der Zuständigkeitsverteilung zumindest so lange nicht zu beanstanden, wie sie sich im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten.“⁴⁶ Die Vermögensteuer belastet das Vermögen. Ihr Ertrag steht

⁴⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rz. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (20) – Spielgerätesteuern Hamburg: „Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Dies gilt namentlich für den Maßstab zur Bemessung der Steuer.“ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlagen Einheitsbewertung: Der Gleichheitssatz „erfordert einen an dem Bewertungszweck ausgerichteten Bewertungsmaßstab, der folgerichtig bei allen Bewertungsfällen anzulegen ist.“ Diese Vorgabe betont auch die Begründung des Gesetzentwurfs: Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 78.

⁴⁵ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rz. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131, Zitat: 123) – Rentenbesteuerung: „Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögensmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde.“ Siehe auch BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

⁴⁶ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Zitate 193 f., Rz. 65, 68) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991,

den Ländern zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG). Die Grundsteuer knüpft – vergleichbar mit der Vermögensteuer – an den Grundbesitz an. Ihre Erträge gebühren den Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Der im Gesetz erkennbare Belastungsgrund der Grundsteuer, aus dem die Steuerhöhe zu entwickeln ist, muss sich von Verfassungs wegen vom Belastungsgrund der Vermögensteuer unterscheiden.

2. „Sollertragsteuer“, „Verkehrswert“, „Innehaben von Grundbesitz“

Den vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich hervorgehobenen verfassungsrechtlichen Auftrag, den spezifischen Belastungsgrund der Grundsteuer im Gesetz erkennbar zu regeln und aus diesem die Steuer zu bemessen,⁴⁷ erfüllt das vorliegende Grundsteuergesetz nicht. Das Grundgesetz wird so verletzt.

Die Begründung des Gesetzentwurfs benennt zunächst mit dem Grundbesitz das Steuerobjekt der Grundsteuer, das ohne Ansehung der Person belastet wird. An verschiedenen Stellen wird die vom Bundesverfassungsgericht für die Vermögensteuer gezeichnete Grenze der Besteuerung im Sollertrag, die auch für die Grundsteuer gilt,⁴⁸ in der Gesetzesbegründung hervorgehoben.⁴⁹ „Die Belastungsentscheidung knüpft auch künftig“ – so die Begründung – „an das Innehaben von Grundbesitz in Form von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Grundvermögen an und wird durch den Charakter einer Sollertragsteuer geprägt.“⁵⁰ Das Bewertungsziel wird später in der „Ermittlung eines objektiviert-realen Werts innerhalb eines Wertekorridors des gemeinen Werts“ zusammengefasst.⁵¹ „Die Verfahren zur Bewertung des Grundvermögens werden in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs modernisiert.“⁵² Selbst wenn der Verweis auf die Sollertragsteuer im Gesetz und der durch dieses vorgenommenen Bewertung hinreichend aufgenommen würde, genügt dieser wie die erwähnte Ausrichtung auf eine Verkehrswertermittlung und das Innehaben von Grundvermögen den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht.

2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kassler Verpackungssteuer; BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

⁴⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rz. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

⁴⁸ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (140) – Vermögensteuer.

⁴⁹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 81, 82, 83, 85, 98, 99, 106, 107.

⁵⁰ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 81.

⁵¹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 86.

⁵² Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 82; ausdrücklich für eine Bemessung nach dem Verkehrswert auch: Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, S. 1, 3.

Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen von Verfassungen wegen nur in den Grenzen des Sollertrags erhoben werden. Würde Vermögen über den möglichen Ertrag belastet, würden die Steuern nach und nach das Vermögen abtragen, die Vermögenssubstanz verringern, so den Steuerpflichtigen übermäßig besteuern und die Steuerquelle zum Versiegen bringen.⁵³ Diese Deutung des Grundgesetzes durch das Bundesverfassungsgericht wird von vielen Stimmen gestützt,⁵⁴ zuweilen aber auch kritisiert.⁵⁵ Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen nicht zu einer „schleichenden Vermögenskonfiskation“ führen, müssen daher aus einem Vermögensertrag bestritten werden können. „Hier begegnen sich“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „das fiskalische Interesse an der Erhaltung der Steuerquelle und das Individualinteresse an der Bewahrung des eigenen Vermögens.“ Dieses verfassungsrechtliche Maß gibt keine konkrete Bewertung vor. „Erfasst die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen.“⁵⁶

Die verfassungsrechtliche Grenze der Sollertragsbesteuerung beschränkt die Vermögensteuer und die Grundsteuer. Sie bildet bereits deshalb keinen Belastungsgrund der Grundsteuer, der diese in der vom Grundgesetz geforderten Weise von der Vermögensteuer abgrenzt. **Allein als Sollertragsteuer kann die Grundsteuer ohnehin nicht verfassungskonform begründet und bemessen werden.**⁵⁷ Das in der Gesetzesbegründung ebenfalls beschriebene „Innehaben von Vermögen“⁵⁸ unterscheidet sich ebenso nicht hinreichend von der Vermögensteuer, weil diese das Vermögen belastet. Die Grundsteuer ist keine Vermögensteuer, muss sich in ihrem Zugriff auf die Leistungsfähigkeit und auch auf Grund der unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Ertragsverteilung und Gesetzgebungskompetenz von dieser unterscheiden. **Im Gewand der Grundsteuer darf keine Vermögensteuer erhoben werden.**

Auch die beschriebene Verkehrswertermittlung gibt der Grundsteuer keinen Belastungsgrund, der sie hinreichend von den anderen Steuern abgrenzt. Das verfassungs-

⁵³ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

⁵⁴ Siehe die Übersichten bei *D. Birk*, DSStJG 22 (1999), 7 (20); *N. Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 18 f.; *P. Bechstein*, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern, 1997, S. 133 ff.; jeweils m.w.N.

⁵⁵ *J. Wieland*, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003, insbes. S. 47 f.; *J. Hey*, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 33 ff.

⁵⁶ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

⁵⁷ Deutlich *J. Hey*, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 33 ff., 77 ff., Zitat: S. 37: Eine „Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen als Sollertragsteuer“ scheidet aus. Gleichzeitig kritisiert *J. Hey* aber das verfassungsrechtliche Maß der Vermögensteuern im Sollertrag (siehe bereits Fn. 55).

⁵⁸ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 81.

rechtliche Unterscheidungsgebot verbietet zwar keine parallele Bemessung von Steuern. So darf die Gewerbesteuer den nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn zugrunde legen. Steuern, die von einem gemeinsamen Ausgangswert ausgehen, müssen sich aber sodann in Begründung und Bemessung unterscheiden. Der Wert des Vermögens und damit auch des Grundbesitzes ist Gegenstand der Vermögensteuer. Die Grundsteuer wird auch nicht auf den Verkauf von Grundeigentum erhoben, für den der Verkehrswert maßgeblich ist. Anders als die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet die Grundsteuer nicht den gegenwärtigen Wert des anfallenden Vermögenszuwachses.⁵⁹ Die Ausrichtung auf den Verkehrswert begeht ohne einen eigenständigen grundsteuerlichen Belastungsgrund den entscheidenden Fehler, die Bewertung an der Vermögensteuer, der Erbschaft- und Schenkungssteuer oder ganz anderen Vorgängen wie einen Verkauf zu orientieren. **Entgegen der vom Bundesverfassungsgericht,⁶⁰ vom Bundesfinanzhof⁶¹ und auch vom Bundesrat⁶² ausdrücklich betonten Vorgabe wird keine spezifische Bewertung der Grundsteuer aus einem im Gesetz erkennbaren eigenen Belastungsgrund entwickelt. Das Grundgesetz wird so verletzt.**

3. Die heikle Leistungsfähigkeit des Vermögens – enger Belastungsraum

Mit manchen Stimmen in der Wissenschaft hat die Grundsteuer neben den Ertragsteuern ihre Existenzberechtigung verloren, sollte abgeschafft und den Kommunen eine andere Finanzquelle zugewiesen werden.⁶³

Diese grundlegende Kritik an der Grundsteuer betont zunächst, dass die Grundsteuer als Objektsteuer⁶⁴ ohne Ansehung der Person erhoben wird,⁶⁵ gleichgültig ob ein Milliardär in einer Villa wohnt, die er mit leichter Hand erworben hat, oder ob sich eine Familie ein Eigenheim durch Kredit finanziert. Das Hausgrundstück der Familie ist wirtschaftlich jedenfalls in Teilen der Bank zuzurechnen, deren Kredit mit

⁵⁹ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Erbschaftsteuersätze.

⁶⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rz. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

⁶¹ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlagen Einheitsbewertung.

⁶² Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, S. 36: „Es ist daher sinnvoll, eine Neubewertung für Zwecke der Grundsteuer auch ausschließlich an den Erfordernissen dieser Steuerart auszurichten und dabei vorhandene Vereinfachungspotenziale zu nutzen.“

⁶³ Siehe nur *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 965 f.; *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 4; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (170); jeweils m.w.N.

⁶⁴ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer.

⁶⁵ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Einheitsbewertung; BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 961; *C. Fuest / L. Immel / D. Meier / F. Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, S. 30, sprechen deshalb davon, dass die Grundsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt.

Zins abzuzahlen ist. Dennoch muss die Familie die Grundsteuer entrichten.⁶⁶ Die Grundsteuer ist in diesen Fällen nur schwer zu rechtfertigen.

Zudem wird die Grundsteuer pointiert als Wohnsteuer kritisiert, weil sie auf das Wohnen und damit auf eine Existenzbedingung zugreift.⁶⁷ Dieser Zugriff darf das Existenzminimum nicht verletzen.⁶⁸ Aber auch oberhalb dieser elementaren Grenze belastet die Grundsteuer mit dem Wohnen Lebensbedingungen, die die öffentliche Hand im Wohnungsbau und Wohngeld fördert. Diese gegenläufige Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise als ein Verfassungsverstoß, jedenfalls aber als eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast begriffen.⁶⁹

Vermögenssteuern wie die Grundsteuer privilegieren bestimmte Eigentümer. Wer aus seinem Eigentum einen Ertrag erwirtschaftet, hat einen Vorteil, weil er aus diesem die Ertragsteuern und die Grundsteuer entrichten kann. Ein Eigentümer, dessen Grundbesitz hingegen keinen unmittelbaren Ertrag bewirkt, kann aus dem Grundbesitz und damit dem Steuergegenstand die Steuer nicht entrichten. Die Grundsteuer drängt so die Steuerpflichtigen, das Eigentum wirtschaftlich zu nutzen, benachteiligt privat genutztes Vermögen strukturell. Die Grundsteuer darf auch deshalb nur in den Grenzen des Sollertrags erhoben werden.⁷⁰

Vermögen wird regelmäßig aus einer Finanzkraft erworben, die bereits der Ertragsbesteuerung – insbesondere der Einkommensteuer – unterlag. Zu diesen direkten Steuern treten die indirekten Steuern beim Erwerb und – bei Grundstücken – die Grundsteuer. Die so bewirkte kumulative Steuerlast bleibt bei der Grundsteuer unberücksichtigt. Die Kumulation aber muss das Maß der Verfassung wahren, in jedem Steuerfall verhältnismäßig sein. Die Grundsteuer kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus nicht gebundener Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel schon besteuert.⁷¹ Auch deshalb sind von Verfassung wegen die Grenzen des Sollertrags zu wahren, darf die Vermögenssubstanz nicht berührt werden. Niemand darf durch die Grundsteuer gezwungen werden, seinen Grundbesitz zu veräußern. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens ist

⁶⁶ Die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermag diese Kritik zu schwächen (§ 5 GrStG), aber nicht auszuräumen.

⁶⁷ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 958 f.; J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 79; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 3; St. Homburg, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (171).

⁶⁸ BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (223) – Hartz IV-Gesetz; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 958 f., 963.

⁶⁹ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 3 f. m.w.N.

⁷⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff.) – Vermögensteuer.

⁷¹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; H. Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, S. 16 ff.; A. Musil, DStR 2017, 1903 (1907); mit Blick auf die Vermögensabgabe G. Kirchhof, StuW 2011, 189 (insbes. 200 f.).

insgesamt heikel. Das Grundgesetz eröffnet der Grundsteuer nur einen engen Belastungsraum.⁷²

4. Die Frage nach dem grundsteuerlichen Belastungsgrund – Äquivalenzabgabe

Trotz dieser Einwände wird die Grundsteuer von zahlreichen Stimmen gerechtfertigt. Ihr Belastungsgrund ist aber nicht abschließend geklärt.

Als „überholt“ gilt die sog. **Fundustheorie**, nach der Vermögenseinkünfte als besonders gesichert – fundiert – angesehen werden, weil sie Wechselfällen des Lebens wie Krankheit, Arbeitslosigkeit oder anderen Unglücksfällen weitgehend entzogen seien. Diese Annahme überzeuge nicht mehr, weil Vermögen – selbst Grundeigentum – in seinem Ertrag nicht per se sicherer sei als andere Quellen der Finanzkraft.⁷³ Aber auch unabhängig von diesem vergleichenden Befund entzieht die Grenze der Sollertragsbesteuerung im Zusammenwirken mit der Einkommensteuer der Fundustheorie den Boden. Die Einkommensteuer erfasst einen Ist-Ertrag, der aus Grundstücken erzielt wird. Daneben vermittelt ein Sollertrag, der gerade nicht zufließt, keine besondere Sicherheit.

Auch vom Gesetzentwurf⁷⁴ wird die Grundsteuer mit der **durch das Grundvermögen vermittelten Leistungsfähigkeit** begründet.⁷⁵ Doch unterscheidet sich dieser Belastungsgrund nicht hinreichend von dem der Vermögensteuer, in der just die Leistungsfähigkeit des Vermögens belastet wird.⁷⁶ Die Grundsteuer muss sich in einem eigenen Belastungsgrund und Bewertungsziel von der Vermögensteuer abgrenzen.

Nur in Andeutungen wird in der Begründung des Gesetzentwurfs der mögliche Nutzen des Grundbesitzes für den Eigentümer⁷⁷ zur Begründung der Grundsteuer her-

⁷² BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 960 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 1 ff.; jeweils m.w.N.

⁷³ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 923, 956 f.; J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 34 f.

⁷⁴ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 81.

⁷⁵ Siehe auch Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, S. 36: „Neues Bewertungsziel ist der Kostenwert. Dieser Kostenwert bildet (typisiert) den Investitionsaufwand für die Immobilie ab. Die Höhe des Investitionsvolumens dient als Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit.“

⁷⁶ Siehe für die notwendige Unterscheidung BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rz. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer, sowie unter 1.

⁷⁷ „Die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertrags-bringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widergespiegelt wird, vermittelt eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners“ (Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 80; der Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, S. 3, spricht von der „Nutzung des Steuergegenstandes“; auch J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, insbes. S. 84 m.w.N., be-

angezogen. Mit dem sog. **Nutzenprinzip** wurde jüngst auch das Grundsteuermodell der sog. **Bodenwertsteuer** begründet. Hiernach würde die Grundsteuer nur nach dem Wert des Grundstücks bemessen. Gebäude würden von der Steuer nicht erfasst und müssten daher auch nicht bewertet werden.⁷⁸ Doch steigt mit einem Gebäude der Nutzen eines Grundstücks. Die Gebäude von der grundsteuerlichen Bewertung auszunehmen ist gleichheitsrechtlich auch in anderen Belastungsgründen nicht zu rechtfertigen. Der Unterschied zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken ist erheblich. Das Nutzenprinzip vermag die Bodenwertsteuer nicht zu begründen. Es könnte aber als Belastungsgrund der Grundsteuer dienen. Dann müsste aber – vergleichbar mit der Fundustheorie – der besondere Nutzen von Grund und Boden im Vergleich zu anderen Vermögen begründet und sodann hieraus eine gleichheitsgerechte Bewertung hergeleitet werden. Dies sind jedenfalls nur sehr schwer zu erfüllende Aufträge.

Vielversprechender ist die Begründung der Grundsteuer aus dem **Äquivalenzprinzip**, das die Begründung des Gesetzentwurfs ebenfalls erwähnt.⁷⁹ Auch in der dann ersichtlichen verfassungsnotwendigen Unterscheidung von der Vermögensteuer und anderen Steuern⁸⁰ sollte die Grundsteuer als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt und bemessen werden. Zwar werden bestimmte Leistungen in Beiträgen etwa für die Erschließung sowie in Abgaben für Wasser oder die Müllabfuhr abgegolten. Jedoch kommt die allgemeine gemeindliche Infrastruktur den Eigentümern zu Gute, wofür die Grundsteuer eine ergänzende Abgabe bietet.⁸¹ Die Erträge würden den Gemeinden neben Gebühren und Beiträgen für Straßen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten zufließen. Das Äquivalenzprinzip darf nicht – vergleichbar mit Gebühren und Beiträgen – im Sinne einer Individualäquivalenz missverstanden werden, nach der die Steuerlast stets präzise nach den angebotenen Leistungen zu bemessen sei.⁸² Vielmehr dienen die gemeindlichen An-

schreibt das Nutzenprinzip neben dem Äquivalenzprinzip als mögliche Rechtfertigung der Grundsteuer).

⁷⁸ R. Seer, DB 2018, 1488 (1492 f.); zur Bodenwertsteuer insbesondere auch D. Löhr, DStR 2016, 1497 (1502 f.).

⁷⁹ Durch die Grundsteuer werde einerseits 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 können“ (Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 81).

⁸⁰ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rz. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe bereits unter 1.

⁸¹ Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, S. 2; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Gutachten „Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen [1989], 1998, S. 1 (36); Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), S. 714 f.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 5; A. Schmehl, DStJG 36 (2012), 249 (283 ff.); W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 30 ff.; vgl. zudem BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; auf das Äquivalenzprinzip weist auch J. Hey, in: FS Lang, 2011, 133 (155); dies., in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 77 ff.

⁸² K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 957, 961 f.

gebote dem Grundbesitz, erschließen ihn und machen ihn besser nutzbar. Die Leistungen der Gemeinde können daher eine besondere Belastung des Grundbesitzes in der Grundsteuer rechtfertigen, deren Erträgen den Kommunen zufließen. Der Gesetzgeber würde sicheren verfassungsrechtlichen Boden betreten, wenn er die Grundsteuer – anders als im Gesetzentwurf und wie von bereits unterbreiteten Reformvorschlägen erwogen⁸³ – als Äquivalenzabgabe begründen und bemessen würde.

V. Gleichheitsverletzungen, Umlagefähigkeit, Finanzausgleich

1. Kein folgerichtiges Bewertungssystem – Alter des Gebäudes

Der Allgemeine Gleichheitssatz gibt dem Unterscheidungsinstrument des Gesetzes und damit dem Gesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Unterschiede ungleich zu behandeln. Vergleichsgruppen sind nach dem gesetzgeberischen Ziel sachgerecht zu bilden und unterschiedliche Rechtsfolgen zu rechtfertigen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reichen die Bindungen – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – von einem bloßen Willkürverbot bis hin zu einer Bindung an strenge Verhältnismäßigkeitserfordernisse. Die Vorgabe der Gleichheit vor dem Gesetz ist bereichsspezifisch anzuwenden. Art. 3 Abs. 1 GG fordert vom Gesetzgeber und der vollziehenden Gewalt eine Gleichheit im Belastungserfolg. Steuerpflichtige sind durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten. In Erfüllung dieser Vorgabe hat der Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsraum, wenn er einen Steuergegenstand und einen Steuersatz regelt. Bei der Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsentscheidung muss er die eng miteinander verbundenen Vorgaben des **Leistungsfähigkeitsprinzips** und der **folgerichtigen Gesetzgebung** wahren. Steuerpflichtige sind bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit entsprechend unterschiedlich zu belasten (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit). Eine getroffene Belastungsentscheidung ist in der Gleichheit vor dem Gesetz folgerichtig umzusetzen. Gesetzliche Unterscheidungen bedürfen eines vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grundes, müssen durch Sachgründe gerechtfertigt sein, die

⁸³ Siehe hierzu nur Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, und insgesamt unter VI.

dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.⁸⁴

Die verfassungsrechtliche Vorgabe einer folgerichtigen Bewertung ist bereits deshalb kaum erfüllt, weil der Gesetzentwurf das für den Belastungsgrund maßgebliche Ziel nicht hinreichend klar benennt.⁸⁵ In dieser Unsicherheit nutzt das erwogene Gesetz für die Bemessung der Grundsteuer sehr unterschiedliche Parameter, wenn das Ertrags- und das Sachwertverfahren vereinfacht werden. Maßgeblich sind der Bodenrichtwert, die statistisch ermittelte Nettokaltmiete, die u.a. von der sog. Mietstufe der jeweiligen Gemeinde abhängt, sowie die Grundstückfläche, die Immobilienart und das Alter des Gebäudes.⁸⁶ **Diese unterschiedlichen Werte werden jedoch nicht in ein folgerichtiges System gebracht.** Die Bewertung wird insgesamt nicht gleichheitsgerecht aus dem im Gesetz erkennbaren Belastungsgrund entwickelt.

In der Vereinfachung der voraussetzungsreichen Bewertungsverfahren aber ruht eine weitere verfassungsrechtliche Sollbruchstelle. So ist das Baujahr einer Immobilie bei einer detaillierten Bewertung anhand zahlreicher Parameter maßgeblich. Doch droht die nun erwogene Rolle des Gebäudealters⁸⁷ den Gleichheitssatz zu verletzen. Das **Alter einer Immobilie** spiegelt ihren Wert nicht sachgerecht, wenn eine Jugendstilvilla mit einem Steinhaus aus den 1980er und einem Betonbau aus den 1990er Jahren verglichen wird.

Insgesamt werden die vorgeschlagenen Vereinfachungen der Bewertungsverfahren, wird die Reduktion der Parameter von 20 auf fünf und von 30 auf acht⁸⁸ die **verfassungsrechtlichen Konsistenzvorgaben** kaum wahren. Immobilienwerte sind entweder anhand zahlreicher Faktoren mit erheblichem Arbeitsaufwand genau zu ermitteln oder in klaren, konsistenten und in der Typisierungs- und Vereinfachungskompetenz des Gesetzgebers auch groben Strichen gleichheitsgerecht zu bewerten.

⁸⁴ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff., Rz. 98 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; jeweils m.w.N.

⁸⁵ Siehe unter IV. 1.

⁸⁶ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 33); Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 105 ff.

⁸⁷ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 109, 112 f.

⁸⁸ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 33); siehe bereits unter III. 2.

2. Steuervergünstigungen – gleichheitsrechtlicher Prüfauftrag

Die Grundsteuerlast könnte in bestimmten Sondersituationen reduziert werden. Die Ebene der steuerlichen Bewertung ist hierfür von Verfassungs wegen ungeeignet. Eine Lenkung auf Bewertungsebene führt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – zu uneinheitlichen „Bewertungsergebnissen und damit dazu, dass schon beim ersten Schritt der Ermittlung der Steuerbelastung darauf verzichtet wird, die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen zu lassen. Dadurch werden zufällig und willkürlich eintretende Entlastungen bereits strukturell angelegt.“⁸⁹

Der Gesetzentwurf schlägt vor, die Steuermesszahl um 25 Prozent zu ermäßigen, „wenn das jeweilige Grundstück einer Wohnungsbaugesellschaft zugerechnet wird, deren Anteile mehrheitlich von einer oder mehreren Gebietskörperschaften gehalten werden und zwischen der Wohnungsbaugesellschaft und der Gebietskörperschaft oder den Gebietskörperschaften ein Gewinnabführungsvertrag besteht.“⁹⁰ Die Gesetzesbegründung betont, dass Wohnen „ein existenzielles Grundbedürfnis“ ist. „Aus diesem Grund ist allgemein anerkannt, dass es sich bei der Schaffung und Verfügbarmachung von ausreichendem Wohnraum um einen überragenden Gemeinwohlbelang handelt.“ Im grundsteuerlichen Massenfallrecht sollen aber detaillierte Prüfungen der Förderungswürdigkeit vermieden werden. Die steuerliche Verschönerung knüpfe daher „an das Vorliegen eines Förderbescheides und die Einhaltung der Förderkriterien nach dem Wohnraumförderungsgesetz des Bundes an.“⁹¹ Doch ist zweifelhaft, ob die gewählte Regelung dieses Ziel hinreichend treffsicher verfolgt. Begünstigt werden Wohnungsbaugesellschaften, deren Anteile mehrheitlich von der öffentlichen Hand gehalten werden und die mit der öffentlichen Hand einen Gewinnabführungsvertrag geschlossen haben. **Gleichheitsrechtlich ist daher zu prüfen, ob alle privilegierten Wohnungsbaugesellschaften die genannten Förderkriterien erfüllen und ob alle Steuerpflichtigen, die in diesem Sinne förderwürdig sind, von der Ermäßigung der Steuermesszahl erfasst werden.**

⁸⁹ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (35) – Erbschaftsteuer II.

⁹⁰ § 15 Abs. 4 Nr. 1 E-GrStG (Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 31, 117 f.)

⁹¹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 117 f.

3. Das zentrale Anliegen, die Wohnkosten zu reduzieren – Umlagefähigkeit

Im Zuge der gegenwärtigen Reformanstrengungen wird zuweilen erwogen, Vermietern zu verbieten, die Grundsteuer auf die Miete umzulegen.⁹² Die Vermieter müssten dann – anders als bisher – die Grundsteuer für vermietete Immobilien tragen. Die Mieter sollen entlastet werden. Die berechtigte Anliegen, durch die Grundsteuerreform das existenzielle Grundbedürfnis des Wohnens nicht zu verteuern und insgesamt hinreichend bezahlbaren Wohnraum bereitzustellen,⁹³ sind zu begrüßen. Diese Ziele schließen aber die Investitionen in Wohnraum ein, drängen folglich nicht auf ein Umlageverbot, sondern auf eine insgesamt geringe grundsteuerliche Belastung – im zu zahlenden Betrag wie im Verwaltungsaufwand. Ohnehin ist äußerst fraglich, ob das erwogene Verbot, die Grundsteuer auf die Miete umzulegen, aufgrund der Freiheit, die Miete zu vereinbaren, langfristig wirksam werden würde. Jedenfalls den Zugriff auf bestehende Mietverhältnisse untersagen die Freiheitsrechte. Doch treten weitere verfassungsrechtliche Einwände hinzu.

Nach dem Gesetzentwurf kommt die Grundsteuer den Gemeinden auch auf Grund ihrer Infrastrukturleistungen zu Gute.⁹⁴ Würde die Grundsteuer ganz in diesem Sinne und wie von Grundgesetz nahe gelegt als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt,⁹⁵ erhalten die Gemeinden die Steuerträge für die kommunalen Angebote, die nicht durch Gebühren und Beiträge abgegolten werden. Von diesen Leistungen profitieren zwar auch die Vermieter, wenn die Anstrengungen der Gemeinden den Wert der Immobilien und die Mieten erhöhen. Doch erreichen die Angebote zuvörderst und unmittelbar die Mieter. Sie leben in den Gebäuden und können daher – anders als die Vermieter – die Infrastruktur, die Grünflächen und Spielplätze, die Kultur- und Sportstätten, auch die Kindergärten und Schulen nutzen. Die Grundsteuer belastet den Grundbesitz. Sie ist daher in ihrem Steuertypus⁹⁶ – anders als die Umsatzsteuer – „nicht auf Abwälzung auf den Wohnungsmieter hin angelegt, unabhängig von der privatrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgangs.“⁹⁷ **Doch fordert das Äquivalenzprinzip, dass die Überwälzung vereinbart werden darf.**⁹⁸ Würde das Umlageverbot tatsächlich greifen, würde die Grundsteuer bei vermieteten Immobilien nicht in

⁹² Siehe hierzu Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, S. 3.

⁹³ Siehe hierzu Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 117 f., und soeben unter 2.

⁹⁴ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 81; siehe bereits unter IV. 4.

⁹⁵ Siehe unter IV. 4.

⁹⁶ Zur Maßgeblichkeit der Steuer-Typen BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rz. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe bereits unter IV. 1.

⁹⁷ BVerfG, 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07, NJW 2009, 1868 (1869) – Nichtannahmebeschluss Grundsteuer.

⁹⁸ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 2; A. Schmehl, DStJG 36 (2012), 249 (265 f.); vgl. J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 79.

einer Äquivalenz, sondern als eine besondere Vermögensteuer belasten. Für alle anderen Grundbesitzer wäre sie weiterhin eine Äquivalenzabgabe. Diese Differenzierung im Belastungsgrund ist gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen.

Schließlich untersagt auch das **Demokratieprinzip** das erwogene Umlageverbot. Das Bundesverfassungsgericht hat den demokratischen Gedanken der Abwählbarkeit der Politik insbesondere für das Budgetrecht des Parlamentes und die Steuereingriffe hervorgehoben.⁹⁹ Der Gesetzesvorbehalt und die Wesentlichkeitstheorie verstärken die Verbindung der Wähler zum Steuergesetzgeber, wenn der Steuereingriff einer hinreichend bestimmten Gesetzesgrundlage bedarf, vom gewählten Parlament zu entscheiden ist. Den Wähler muss es demokratisch möglich sein, den ungewünschten Steuereingriff ‚abwählen‘ zu können. Leben Vermieter nicht in den Gemeinden der vermieteten Immobilien, könnten diese Gemeinden im grundsteuerlichen Hebesatz über die Steuerlast gemeindefremder Grundbesitzer entscheiden. Die Vermieter dürften in den Gemeinden, die den Hebesatz beschließen, nicht wählen. Jeder Wähler muss aber die ihn betreffende Politik in Wahlen erreichen und gemeinsam mit anderen abwählen können: no taxation without representation.

4. Auflösend bedingter Länderfinanzausgleich

Die Reform der Grundsteuer hat Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich. Nach Art. 107 Abs. 2 GG „sind die Finanzkraft und der Finanzbedarf der Gemeinden“ im Finanzausgleich zu berücksichtigen.¹⁰⁰ Hierfür werden die sog. „Steuerkraftzahlen“ genutzt.¹⁰¹ Diese werden sich nach einer Reform der Grundsteuer durch den Bund oder einzelne Bundesländer ändern und damit den Finanzausgleich beeinflussen. **Nach dem Gesetzentwurf aber greift bis zum Jahr 2027 der bestehende Finanzausgleich.** Das geltende Grundsteuerrecht findet zunächst in Einklang mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts¹⁰² bis 2024 Anwendung.¹⁰³ In der anschließenden Übergangsphase bis 2027 werden „jeweils die vom Statistischen Bundesamt festgestellten Grundbeträge des Jahres 2024 angesetzt.“ Veränderte Finanz-

⁹⁹ BVerfG, 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 u.a., BVerfGE 123, 267 (341 ff. m.w.N.) – Lissabon.

¹⁰⁰ Siehe §§ 8, 13 FAG.; Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 85.

¹⁰¹ § 8 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 (Zitat) FAG: „Als Steuerkraftzahlen der Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, der Grundsteuer von den Grundstücken und der Gewerbesteuer werden jeweils für die einzelnen Länder die Beträge angesetzt, die sich ergeben, wenn die im Bundesgebiet insgesamt im Ausgleichsjahr aufgetretenen einzelnen Realsteuern im Verhältnis der länderweisen Grundbeträge dieser Steuern in dem dem Ausgleichsjahr vorausgehenden Kalenderjahr verteilt werden. Dabei sind die Grundbeträge maßgebend, die das Statistische Bundesamt nach dem Ergebnis der Gemeindefinanzstatistik festgestellt hat.“

¹⁰² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (215 f., Rz. 177 ff.) – Grundsteuer.

¹⁰³ § 37 Abs. 2 E-GrStG (Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 33, 120, siehe auch S. 84).

kraftverhältnisse wirken sich „erst ab dem Jahr 2028 mit einem Gewicht von 33 Prozent und 2029 mit einem Gewicht von 67 Prozent auf den Finanzausgleich aus, bevor sie ab dem Jahr 2030 vollständig berücksichtigt werden.“¹⁰⁴

Der Finanzausgleich steht sodann insgesamt unter einer auflösenden Bedingung. Gem. Art. 143f GG können nach dem 31. Dezember 2030 die Bundesregierung, der Bundestag oder gemeinsam mindestens drei Länder eine Neuverhandlung beantragen. Der Finanzausgleich würde dann – vorbehaltlich einer früheren Reform – nur noch fünf Jahre gelten.¹⁰⁵ Im Ergebnis würden dann die anstehenden Grundsteuerreformen den Ausgleich nur noch für wenige Jahre beeinflussen.

Zu Recht weist die Begründung des Gesetzentwurfs darauf hin, dass „für den Fall der Inanspruchnahme der Länderöffnungsklausel“ in geeigneter Weise sicherzustellen ist, „dass der Aufwand für die Bereitstellung der Daten zur Berechnung des Länder-Finanzausgleichs möglichst gering gehalten wird.“¹⁰⁶ Nach dem vorgeschlagenen § 8 Abs. 2 S. 3 E-FAG¹⁰⁷ scheint das erwogene neue Grundsteuergesetz des Bundes aber auch in Ländern zu greifen, die ein anderes Grundsteuersystem in Kraft setzen, nur um den Länderfinanzausgleich zu bemessen. **Der erhebliche Aufwand¹⁰⁸ eines solchen virtuellen Vollzugs ist den Steuerpflichtigen und den weiteren Steuerbetroffenen allein zur Berechnung des Finanzausgleichs verfassungsrechtlich nicht zumutbar.** Die Schattenrechnung ist auch angesichts anderer Möglichkeiten, den Finanzausgleich zu ermitteln, nicht rechtfertigbar.

Nach der vorgeschlagenen Reform des Grundgesetzes können die Länder abweichend vom Bundesgesetz eigene Grundsteuergesetze in Kraft setzen.¹⁰⁹ **Die Abweichungskompetenz sollte nicht durch mögliche finanzielle Folgen im Finanzausgleich gehemmt werden – auch nicht in einem möglicherweise kurzen Übergang zu einem neu verhandelten Finanzausgleich. Daher ist zu erwägen, das alte Recht vorübergehend für den Finanzausgleich länger anzuwenden,** insbesondere wenn dieser nach Art. 143f GG neu verhandelt wird.

¹⁰⁴ § 8 Abs. 4, Abs. 5 E-FAG (Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 39, Zitat: S. 124).

¹⁰⁵ Insgesamt P. M. Huber, v. Mangoldt/Klein/Strack, GG, III, 7. Aufl. 2018, Art. 143f Rz. 1 ff.

¹⁰⁶ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 124.

¹⁰⁷ „Als Steuerkraftzahlen der Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und der Grundsteuer von den Grundstücken werden für die einzelnen Länder jeweils die Beträge angesetzt, die sich ergeben, wenn die im Bundesgebiet insgesamt im Ausgleichsjahr aufgekommene Grundsteuern jeweils im Verhältnis der Summen der nach bundesgesetzlich normiertem Bewertungsrecht berechneten Grundsteuermessbeträge, die die Länder für das dem Ausgleichsjahr vorausgehende Kalenderjahr für ihr Gebiet festzustellen haben, verteilt werden; dies gilt nicht, soweit das Statistische Bundesamt für alle Länder in bundeseinheitlicher Abgrenzung Grundbeträge der Grundsteuern festgestellt hat“ (Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 39).

¹⁰⁸ Siehe hierzu Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 2 ff., 87 ff.

¹⁰⁹ Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084; siehe unter III.

VI. Vorschlag: Flächenmodell mit gemeindepauschalem Regionalwert

Das Grundgesetz erwartet eine leicht handhabbare grundsteuerliche Bewertung. Die Grundsteuer gehört mit ihren 35 Millionen zu belastenden Einheiten zum steuerlichen Massenfallrecht. Die notwendigen Massenbewertungen sind – anders als bei der Grunderwerbsteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer – in einem wiederkehrenden Turnus zu prüfen und ggf. jeweils gegenwartsgerecht anzupassen. Dem Gesetzgeber steht ein weiter Gestaltungsraum offen, in dem er Typisierungen und Pauschalierungen nutzen soll, um eine Gleichheit im Belastungserfolg zu erreichen. Er darf und soll sich – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „in erheblichem Umfang auch von Praktikabilitätsabwägungen mit dem Ziel der Einfachheit der Steuerfestsetzung und ihrer Erhebung leiten lassen. Dies gilt in besonderem Maße bei steuerlichen **Massenverfahren**. 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**. Begrenzt wird sein Spielraum dadurch, dass die von ihm geschaffenen Bemessungsregeln grundsätzlich in der Lage sein müssen, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation realitätsgerecht abzubilden.“¹¹⁰

Das vom BMF zunächst ebenfalls erwogene sog. **wertunabhängige Flächenmodell**¹¹¹ und das vor Zeiten erarbeitete **Äquivalenzmodell**¹¹² folgen diesen Vorgaben in einem einfachen Bewertungssystem. Die Grundsteuer würde sachgerecht als **Äquivalenzabgabe** gerechtfertigt und bemessen.¹¹³ Bewusst soll nicht an eine volatile Berechnungsgrundlage angeknüpft werden. Schwer vorhersehbare Entwicklungen in Steuerhöhe und Steuerertrag werden vermieden. Eine schleichende Steuererhöhung auf Grund von Wertsteigerungen unterbleibt. Die Steuerpflichtigen und der Fiskus können verlässlich mit der Steuer planen. Die Vorschläge bemessen die Grundsteuer nach Flächenmerkmalen, die den Kommunen oder Katasterverwaltun-

¹¹⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (200 f., Rz. 131) – Grundsteuer; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; jeweils m.w.N.; auch die Begründung des Gesetzentwurfs betont diese Vorgaben: Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 78; siehe bereits unter IV. 1.

¹¹¹ BMF, Grundsteuer – rechtssicher und gerecht, 28.11.2018, S. 2 f.

¹¹² Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010.

¹¹³ Siehe unter IV. 4.

gen bekannt oder aus den vorhandenen Daten leicht zu ermitteln sind. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Flächenbezugsgröße und den nutzungsabhängigen Äquivalenzzahlen, die im vorgetragenen Äquivalenzmodell Grundstücksflächen (2 Cent) von zu Wohnzwecken (20 Cent) und nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeflächen (40 Cent) unterscheiden und dabei gemischtgenutzte Gebäudeflächen vorsehen. Die öffentliche Hand könnte die Grundsteuerlast aus eigener Kenntnis leicht, rechtssicher, gleichheitsgerecht und auch automationsgestützt anwenden. Der Verwaltungsaufwand wäre für den Fiskus und die privaten Steuerbetroffenen in der Regel äußerst gering. Verfahren vor den Finanzämtern und Finanzgerichten, auch die Beendigung eines Verfahrens durch einen „Deal“, würden vermieden. Die Modelle erfüllen das grundgesetzliche Erfordernis, den steuerlichen Belastungsgrund ausdrücklich zu benennen und hieraus die Steuerlast abzuleiten. „Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten“ (Äquivalenz).¹¹⁴

Diese Flächenmodelle könnten um einen **gemeindepauschalen Regionalwert** ergänzt werden. Der Vorschlag würde dem Einwand begegnen, die Grundsteuerlast müsse bei gleich großen Immobilien differenzieren, wenn sich ihre Werte insbesondere auf Grund der Lage erheblich unterscheiden. Der Wert des Grundbesitzes ist im Belastungsgrund der Äquivalenzsteuer nach den Leistungen der Kommune zu differenzieren, von denen der Grundbesitz profitiert – von Straßen, Kindergärten, Schulen, Grünanlagen, Kultur- und Sportstätten.¹¹⁵ Diese Leistungen unterscheiden sich insbesondere in Ballungszentren und ländlichen Regionen strukturell. Die Grundsteuer muss sich auch nach der Ergänzung um eine solchen gemeindepauschalen Regionalwert rechtserheblich von der Vermögensteuer unterscheiden. Die Wertkomponente dürfte daher nicht das maßgebliche Bewertungskriterium sein, nur einen geringen Einfluss haben. Die Grundsteuerlast ist auch dann in ihrem engen Belastungsraum beschränkt.¹¹⁶ Der gemeindepauschale Regionalwert wäre gleichheitsgerecht in der Zeit fortzuschreiben. Angesichts der 35 Millionen zu bewertenden Einheiten wäre darauf zu achten, dass hierdurch keine hohen Lasten für den Fiskus, die Gerichte und die Steuerpflichtigen entstehen. Die öffentliche Hand könnte in Anlehnung an die Bodenrichtwertzonen und die erwogenen Bereiche der Durch-

¹¹⁴ Insgesamt: Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, S. 3 ff., Zitat: S. 6; Antrag der Fraktion der FDP, 26.6.2019, BT-Drs. 19/11144, S. 1 f.; vgl. BMF, Grundsteuer – rechtssicher und gerecht, 28.11.2018, S. 2; J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 77 ff., Zitat: S. 82 f., plädiert in der Ausrichtung auf die Äquivalenz hingegen für einen vereinfachten wertbezogenen Ansatz. Eine Annäherung an Verkehrswerte sei „angesichts von 35 Mio. Grundstücken als kaum realisierbar.“

¹¹⁵ Siehe unter IV. 4.

¹¹⁶ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 960 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 1 ff.; siehe unter IV. 3.

schnittsmieten eigene Grundsteuerzonen festlegen. Der von Verfassungen wegen geringe grundsteuerliche Regionalwert würde sich nach diesen Zonen richten. Aufwändige Bewertungsverfahren würden vermieden.

Der Bundesgesetzgeber sollte nach der Grundgesetzänderung seine unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz nutzen und ein neues Grundsteuerrecht in Kraft setzen, das einfach anzuwenden ist. Eine Orientierung an den veralteten und zu komplexen Einheitswerten, die gegenwärtig der Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG geschuldet zu sein scheint, wäre nicht notwendig. Das geltende Recht verletzt die Verfassung, weil die Einheitswerte in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit 1964 nicht fortgeschrieben wurden. Die notwendige Aktualisierung wurde auch auf Grund des immensen Arbeitsaufwands der Neubewertung unterlassen. Das Bundesverfassungsgericht weist darauf hin, dass „die umfangreichen Bewertungsarbeiten zur Hauptfeststellung 1964“ erst „Anfang der 1970er Jahre“ und damit mehr als sechs Jahre später abgeschlossen werden konnten.¹¹⁷ Der vorgelegte Entwurf eines neuen Grundsteuergesetzes beschreibt den erheblichen Erfüllungsaufwand, den das Gesetz bewirken würde.¹¹⁸ Sollte die öffentliche Hand trotz des Verfassungsverstoßes¹¹⁹ den Vollzug des erwogenen Bundesgesetzes in den nächsten Monaten vorbereiten, werden die hohen Umsetzungslasten verdeutlicht und wahrscheinlich manches Bundesland bewegen, ein eignes Grundsteuergesetz zu erlassen, das einfach anzuwenden ist.

Die erwogenen erheblichen Vollzugslasten sind für die Erhebung der Grundsteuer nicht notwendig und auch nicht sachgerecht. Anders als bei der Erbschaft- und Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer muss und soll die Grundsteuer nicht nach einem jeweils schwer zu ermittelnden genauen Wert des Grundbesitzes bemessen werden. **Mit guten Gründen hat der Bundesrat einer grundsteuerlichen Orientierung am Verkehrswert vor drei Jahren eine klare Absage erteilt.** „Eine individuelle Verkehrswertermittlung scheidet angesichts der bundesweit rund 35 Millionen wirtschaftlichen Einheiten [...] als zu verwaltungsaufwändig aus.“¹²⁰

¹¹⁷ Insgesamt BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (151, Rz. 4 f., 187 ff., Rz. 103 ff.) – Grundsteuer.

¹¹⁸ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 2 ff., 87 ff.

¹¹⁹ Siehe unter IV. und V. 1. und 2.

¹²⁰ „Daneben ist zu bedenken, dass die Einheitswerte nicht mehr die übergeordnete Funktion für mehrere Steuerarten haben, die ihnen einst zukam“ (Bundesrat, Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, S. 36). Siehe hierzu auch den Antrag der Fraktion der FDP, 26.6.2019, BT-Drs. 19/11144, S. 1: Die von der Bundesregierung vorgelegten Reformpläne „sind bürokratisch, kompliziert, streitanfällig und werden zu stetig steigenden Steuerbelastungen [...] führen. [...] Die Bewertung der mehr als 35 Mio. Grundstücke, Häuser und Wohnungen in Deutschland ist eine immense Aufgabe und wird mit großer Wahrscheinlichkeit streitanfällig und kostspielig sein. Es ergibt auch wenig Sinn, eine aufwändige Wertermittlung als Grundlage zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Objektsteuer zu nutzen. Dies ist auch mit Blick auf die Erhebungskosten der Steuer nicht zu verantworten.“

In einem einfach anzuwendenden Modell würde die Grundsteuer ein **Beispiel für ein modernes Steuergesetz** geben, das die Staatseinnahmen sichert, in weiten Teilen digital anwendbar ist und keinen in Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. Im Vergleich zum geltenden Recht und zum erwogenen Grundsteuergesetz wäre der Freiraum aller Steuerbetroffenen in einem **wahrhaften Befreiungsschlag** geweitet. Die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Finanzgerichte und die Steuerpflichtigen würden erheblich entlastet. Entscheidet sich der Bundesgesetzgeber für ein einfaches grundsteuerliches Bewertungssystem, bestünde für die Bundesländer kaum ein Anlass, eigene Grundsteuergesetze in Kraft zu setzen. Eine Grundsteuervielfalt würde vermieden. Würde die grundgesetzliche Abweichungskompetenz zudem Länderregelungen **nur zur Vereinfachung** erlauben,¹²¹ müssten eigene Landesgesetze die Steuerbetroffenen nach der Einschätzung und Darlegung der Gesetzgeber im Vergleich zum Bundesgesetz spürbar entlasten. Der verfassungsrechtliche Auftrag eines einfachen und die Steuerbetroffenen schonenden Steuergesetzes wäre erfüllt. Der vom Bundesverfassungsgericht für die Neubewertung gesetzte zeitliche Rahmen bis zum Jahr 2024¹²² müsste angesichts der einfachen Bewertungsregeln nicht ausgeschöpft werden. Die Grundsteuerlast könnte deutlich früher in das Maß der Verfassung zurückgeführt werden. Der seit Jahren andauernde Verfassungsbruch wäre zeitnah beendet.

Augsburg, 9. September 2019

gez. Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL. M.

¹²¹ Siehe hierzu unter III. 4.

¹²² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (215 f., Rz. 177 ff.) – Grundsteuer.