

WWU | Universitätsstraße 14-16 | 48143 Münster

An den
Landtag Nordrhein-Westfalen
– Haushalts- und Finanzausschuss –
Platz des Landtages 1

40221 Düsseldorf

Prof. Dr. Marcel Krumm

Juridicum 211
Universitätsstraße 14-16
48143 Münster

Tel +49 251 83-22795
Fax +49 251 83-28386

marcel.krumm@wwu.de

Münster, den 1. November 2020

**Sachverständige Stellungnahme zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
(LT-Drs. 17/10625)
– Schriftliche Anhörung durch den Haushalts- und Finanzausschuss –**

I. Gegenstand und sachlicher Umfang der Stellungnahme

Der Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (LT-Drs. 17/10625) spricht sich für das baden-württembergische Grundsteuerkonzept aus, wie es zwischenzeitlich als Entwurf in den baden-württembergischen Landtag eingebracht worden ist (Entwurf eines Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer der Landesregierung Baden-Württemberg vom 29.09.2020, LT-Drucksache BW 16/8907, im Folgenden nur: LGrStG BW-E). Es wird unter verschiedenen Aspekten als vorteilhafter als das Bundesgrundsteuerrecht (Grundsteuerrecht in der Fassung des Grundsteuerreformgesetzes vom 26.11.2019) sowie andere diskutierte Modelle angesehen. Meine Stellungnahme beinhaltet daher eine vergleichende Betrachtung der genannten Konzepte.

Entsprechend meiner Forschungsgebiete beschränke ich mich auf Aussagen zum Verfassungsrecht (dazu IV.) und zur Administrierbarkeit (dazu V.). Entsprechende Aussagen lassen sich allerdings erst im Anschluss an eine kurze Darstellung der verschiedenen „Konzepte“ treffen (III.). Ich blende dabei den Steuergegenstand „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ aus und konzentriere mich auf den Steuergegenstand „Grundstück“. Denn in Ansehung des Steuergegenstandes „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“ verfolgen jedenfalls das Bundesgrundsteuerrecht und das LGrStG BW-E einen identischen Ansatz.

Die nachfolgende Stellungnahme gibt allein meine persönliche Einschätzung wieder. Ich habe bisher weder für staatliche Stellen, Parteien, Interessenverbände oder Unternehmen Gutachten oder andere Stellungnahmen zur Grundsteuer erstattet bzw. abgegeben.

II. Zusammenfassung

1. Verfassungsrecht

Gegenüber jedem Modell sind verfassungsrechtliche Einwände erhoben worden.

In Bezug auf das **Bundesgrundsteuerrecht** halte ich die geltend gemachten verfassungsrechtlichen Einwände nicht für durchschlagend. Es greift auf konzeptioneller Ebene auf eine (insbesondere vom Bundesverfassungsgericht) anerkannte Verknüpfung von Steuergegenstand (Grundstück), Belastungsgrund (Leistungsfähigkeit, Sollertragsgedanke) und Bemessungsgrundlage (Verkehrswert) zurück. Das Bundesverfassungsgericht hat bisher noch nicht einmal angedeutet, dass es eine als Sollertragsteuer ausgestaltete Grundsteuer schon dem Grunde aus grundsätzlichen Erwägungen als verfassungsrechtlich problematisch ansieht. Die vorliegende Rechtsprechung zur Grundsteuer zeigt vielmehr, dass die Grundsteuer als Sollertragsteuer verfassungsrechtlich akzeptiert wird. Der Bundesgesetzgeber bewegt sich daher insoweit auf einem sicheren Pfad. Etwas unsicherer wird es zwar bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, namentlich in Bezug auf die hier von der Kritik in den Mittelpunkt gerückte Ertragswertermittlung, die für bebauete Wohngrundstücke maßgeblich ist. Hier typisiert der Bundesgesetzgeber im Interesse einer ressourcenschonenderen Vollziehbarkeit der Grundsteuer erheblich. Die geäußerte verfassungsrechtliche Kritik hat in Bezug auf die Qualität der Ungleichbehandlung ihre Berechtigung, hindert aber in Anbetracht der Vollzugsbedingungen nicht die Rechtfertigung der Typisierungen. Auf der einen Seite zeichnet das Bundesgrundsteuerrecht die Lage des Grundstücks und das für den Ertragswert relevante lagetypische Mietniveau durchaus nach, nur nicht vollumfänglich. Auf der anderen Seite muss man sich vergegenwärtigen, dass bundesweit immerhin die Bewertung von 36 Mio. wirtschaftlichen Einheiten zu bewirken ist, auch die Finanzverwaltung mit dem demographischen Wandel zu kämpfen hat und jede Verschiebung von personellen Ressourcen zu Lasten des Vollzugs anderer Steuern (Ertragsteuern, Umsatzsteuer) gehen würde. Im Lichte dessen ist die vom Bundesgesetzgeber getroffene Entscheidung für eine starke Typisierung nicht zu beanstanden.

Auch der **baden-württembergische Entwurf** ist verfassungsgemäß. In Bezug auf das unter anderem von der Entwurfsbegründung genannte Leistungsfähigkeitsprinzip (auch hier: Sollertragsgedanke, objektive Leistungsfähigkeit, die ein unbebautes Grundstück vermittelt) bewegt er sich auf dem gleichen Pfad wie das Bundesgrundsteuerrecht. Dass nur der Verkehrswert des Bodens (ohne Gebäude) in die Bemessungsgrundlage einfließt, ist verfassungsrechtlich zulässig. Denn diese Bemessungsgrundlage ist lediglich die unmittelbare Folge des zulässigerweise in Ausübung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums bestimmten Steuergegenstandes (= nur unbebautes Grundstück). Als weiterer Belastungsgrund tritt gleichrangig noch das Äquivalenzprinzip hinzu. Dies schadet

verfassungsrechtlich nicht, vermittelt insoweit aber auch keinen Vorteil. Auch das LGrStG BW-E typisiert mitunter nicht unerheblich auf der Ebene der Bemessungsgrundlage. Denn es wird der „eine Bodenrichtwert“ des Bodenrichtwertgrundstücks (= ein fiktives Grundstück mit bestimmten wertspezifischen Merkmalen) für maßgeblich erklärt und es werden die in der Bewertungspraxis ansonsten noch üblichen Anpassungen an grundstücksspezifische (wertrelevante) Eigenschaften des konkret zu bewertenden Grundstücks ausgeschlossen. Diese Typisierungen sind aber verfassungsrechtlich hinnehmbar.

Das **reine Flächenmodell**, das vor allem mit dem Freistaat Bayern in Verbindung gebracht wird, wird zu Recht für verfassungswidrig erachtet. Das Modell wird dem Gebot einer realitätsgerechten Kosten- oder Nutzenrelation nicht gerecht. Der verfassungsrechtlich notwendige Zusammenhang zwischen der Grundstücks- und Gebäudefläche einerseits und den gemeindlichen Kosten bzw. der Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen andererseits wird in der Bemessungsgrundlage nicht ausreichend sichtbar. Die Äquivalenzzahlen sind zudem willkürlich gewählt.

Die genannten Mängel werden beim **Flächen-Lage-Modell** durch den Ansatz einer Lagedifferenzierung relativiert. Durch den Lagefaktor wird zumindest ein (grober) relativer Zusammenhang zwischen Ertragskraft, Lage und Nutzen hergestellt. Gleichwohl bleiben verfassungsrechtliche Zweifel.

2. Administrierbarkeit

Das **Bundesgrundsteuerrecht** ist jedenfalls in Bezug auf die unbebauten Grundstücke (Vergleichswertverfahren über die Bodenrichtwerte) und die bebauten Wohngrundstücke (Ertragswertverfahren) nach meinem Dafürhalten einfach administrierbar. Dass hier auf den ersten Blick komplexe Berechnungsschritte vollzogen werden müssen, ist unerheblich, weil dieser Vorgang programmorientiert automatisiert erfolgen kann. Entscheidend sind vielmehr die notwendigen Daten. Insoweit gilt: Es ist – bedingt durch die weitgehende Typisierung – eine überschaubare Datenmenge erforderlich. Von den notwendigen Daten werden zudem viele durch den Gesetz- oder Ordnungsgeber vorgegeben, die Bodenrichtwerte und die Grundstücksgröße können andere staatliche Akteure (digital) bereitstellen und der Steuerpflichtige ist nur für Gebäudealter und Wohn-/Nutzfläche verantwortlich. Über diese Daten verfügt der Steuerpflichtige vielfach schon. Und selbst in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige Wohn-/Nutzfläche ermitteln und das Baujahr noch recherchieren muss, handelt es sich in der überwiegenden Zahl der Fälle um einen überschaubaren, vor allem in der Regel einmalig zu leistenden Aufwand. In vielen Fällen kann der Steuerpflichtige zudem dadurch Unterstützung erfahren, dass ihm das Finanzamt mitteilt, was über die zu bewertende wirtschaftliche Einheit bereits aktenkundig ist. Denn viele Daten sind bei der Finanzverwaltung bereits vorhanden (aber nicht digital und zudem besteht auch verfassungsrechtlich das Erfordernis den Bestand durch die Erklärungsdaten der Steuerpflichtigen zu überprüfen und gegebenenfalls zu aktualisieren). Das Sachwertverfahren (maßgeblich für Nicht-Wohngrundstücke) muss unter dem Gesichtspunkt der Administrierbarkeit und hier insbesondere in Bezug auf die Vollzugslasten der Steuerpflichtigen

hingegen differenzierter betrachtet werden. Der den Steuerpflichtigen treffende Aufwand richtet sich nach der Eigenart des zu bewertenden Grundstücks. Für Bürogebäude u. Ä. dürfte im Großen und Ganzen nichts anders gelten als für Wohngrundstücke. Bei Fertigungs-, Lager- und Montagehallen und Spezialgebäuden (Einkaufszentrum u. Ä.) wird die Ermittlung der notwendigen Bewertungsdaten hingegen aufwendiger. Nicht wenige Steuerpflichtige dürften mit dem Sachwertverfahren allerdings auch bereits vertraut sein und über die entsprechenden Daten verfügen.

Würde man den **baden-württembergischen Entwurf** allein auf das vom Bundesgrundsteuerrecht abweichende Bewertungskonzept reduzieren, würde es mit den beiden Daten „Grundstücksfläche“ und „Bodenrichtwert“ grundsätzlich auskommen. Bezieht man aber auch die Abweichung in Bezug auf die Steuermesszahlen in die Betrachtung mit ein, bedarf es noch weitergehender Daten, nämlich Angaben zur gesamten Nutzfläche und zur Wohnflächennutzung. Dann unterscheiden sich Bundesgrundsteuerrecht und LGrStG BW-E hinsichtlich der individuell vom Steuerpflichtigen zu erklärenden und von der Verwaltung zu verifizierenden Daten nur noch in Bezug auf das Gebäudealter. Die angestrebte Vereinfachung des Vollzugs steht insbesondere beim LGrStG BW-E zudem unter dem Vorbehalt, dass sich die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur nur sehr eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle der Bodenrichtwertableitungen durch die Gutachterausschüsse nicht wegen der größer werdenden Bedeutung der Bodenrichtwerte bei abnehmender Einzelfallgenauigkeit ändert. Dies gilt dem Grunde nach auch für das Bundesgrundsteuerrecht, dort stellt der Bodenrichtwert aber nur ein Teilelement des Grundsteuerwertes dar.

Ob die **wertunabhängigen Modelle** einfach administrierbar sind, lässt sich erst beurteilen, wenn feststeht, ob sich die (wohl) avisierte automationsgeschützte Gebäudeflächenermittlung realisieren lässt und inwieweit die so ermittelten Ergebnisse zu Lasten des Steuerpflichtigen von der tatsächlichen Gebäudefläche abweichen. Bei zu großen Abweichungen steht nämlich zu erwarten, dass die Steuerpflichtigen von ihrer individuellen Gegenbeweismöglichkeit Gebrauch machen werden. Dessen ungeachtet lässt sich die Gebäudefläche jedenfalls bei besonderen Gebäuden (Fabrik-, Montage- und Lagerhallen, Einkaufszentren etc.) und bei gemischt-genutzten Grundstücken wohl nicht automatisiert ermitteln, weshalb hier ergänzende Erklärungen der Steuerpflichtigen und deren Verifikation erforderlich sind

Schließlich gilt auf eine Wechselwirkung mit der Gewerbesteuer hinzuweisen, die es im Falle einer Abweichungsgesetzgebung zu beachten gilt: Es ist derzeit noch ungeklärt, wie der Bundesgesetzgeber in Ansehung der gewerbesteuerlichen Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf unterschiedliche Landesgrundsteuerwerte reagieren wird. Das ist deshalb erwähnenswert, weil mit einer etwaigen Abweichungsgesetzgebung womöglich erreichte Vollzugsvorteile partiell wieder verloren gehen könnten. Meines Erachtens sollte sich der Landesgesetzgeber hiervor aber nicht beeindrucken lassen. Ungeachtet der Frage,

wie wahrscheinlich es ist, dass der Bundestag eine die Landesgrundsteuergesetze konterkarierende Gewerbesteuerregelung schafft, bedarf eine solche Regelung nämlich der Zustimmung des Bundesrates.

III. Anlass und Stand der jüngeren Grundsteuergesetzgebung

1. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.4.2018 (1 BvL 11/14 ua.)

Bemessungsgrundlage des noch geltenden Grundsteuerrechts ist der sog. Einheitswert, dem die Wertverhältnisse vom 1.1.1964 zugrunde liegen. Es waren zwar weitere Hauptfeststellungen geplant, aber diese sind – mangels gesetzlicher Anordnung – nie durchgeführt worden. Da sich die Grundstückswerte seit dem 1.1.1964 sehr unterschiedlich entwickelt haben und zudem nach dem 1.1.1964 keine Alterswertminderung berücksichtigt wurde (weil alles nach 1964 ausgeblendet wurde), bildeten die Einheitswerte die Grundstückswerte ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr relationsgerecht ab. Die damit einhergehende Ungleichbehandlung war erheblich, im Verhältnis der einzelnen Grundstücke zueinander mitunter willkürlich und ließ sich angesichts des strukturellen Mangels, der im Festhalten am Stichtag des 1.1.1964 lag, nicht (mehr) rechtfertigen. Es war die objektive Dysfunktionalität des Bewertungssystems, also vor allem der Verzicht auf regelmäßige Neubewertungen zu weiteren Hauptfeststellungszeitpunkten, die dem Gesetzgeber die Rechtfertigung über den legitimen Zweck der Verwaltungsvereinfachung abgeschnitten hat. Das Bundesverfassungsgericht gelangte daher in seinem Urteil vom 10.4.2018 zur Gleichheitswidrigkeit der Regelungen des BewG zur Einheitsbewertung von Grundvermögen (jedenfalls) seit dem Jahr 2002. Es gab dem Gesetzgeber auf, bis spätestens zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen. Sofern der Gesetzgeber dem Reformauftrag fristgerecht nachkommt, dürfen die (verfassungswidrigen) Regelungen längstens bis zum 31.12.2024 angewendet werden.¹

2. Bundesgrundsteuerrecht in der Fassung des Grundsteuerreformgesetzes vom 26.11.2019

a. Belastungsgrund

Der Bundesgesetzgeber hat auf der Grundlage der ihm (nunmehr) in Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG eingeräumten konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz das Grundsteuerrecht mit dem Gesetz vom 26.11.2019 (BGBl. I 2019, 1794) reformiert. Das neue Grundsteuerrecht verteilt sich – ebenso wie das alte Grundsteuerrecht – auf zwei Gesetze: Das Grundsteuergesetz (GrStG) und die §§ 218 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG).

¹ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua.

Der Bundesgesetzgeber folgt – in der Tradition des alten Grundsteuerrechts² – weiterhin dem Sollertragsgedanken, dh. er will an die durch das Grundeigentum vermittelte objektive Leistungsfähigkeit anknüpfen: „*Steuerobjekt der Grundsteuer ist der Grundbesitz (§ 2 GrStG), an den ohne Berücksichtigung der jeweils persönlichen Verhältnisse und subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners angeknüpft wird und den Steuerpflichtigen dadurch zu einer ertragsbringenden Nutzung anhalten soll. Auch wenn die Grundsteuer nicht an die subjektive Leistungsfähigkeit anknüpft, folgt sie als Sollertragsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widergespiegelt wird, vermittelt eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners.*“³ Diese Aussage des Gesetzgebers ist eindeutig.⁴ Zwar finden sich in der Gesetzesbegründung auch äquivalenztheoretische Aussagen. Diese gehen aber nicht über den für alle Steuern geltenden Gedanken einer globalen Äquivalenz hinaus und sind dem Belastungsgrund vorgelagert.⁵ Vielmehr erinnert auch der gegenwärtige Bundesgesetzgeber mit seinen äquivalenztheoretischen Aussagen nur daran, warum es gerade die Gemeinden sind, denen die Grundsteuer als direkte, der Höhe nach über den Hebesatz zur eigenverantwortlichen Einnahmefinanzierung steuerbaren Steuer zusteht. Festzuhalten ist daher: Es gibt nach dem Willen des Bundesgesetzgebers nur einen und zwar am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Belastungsgrund.

b. Bewertungskonzept

aa. Verkehrswertkonzept mit regelmäßiger Wertfeststellung alle sieben Jahre

Für die vergleichende Betrachtung der verschiedenen Konzepte reichen meines Erachtens im Folgenden Ausführungen zur Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aus. Maßgeblich ist der sog. Grundsteuerwert, der von den Finanzämtern für sog. wirtschaftliche Einheiten gesondert festzustellen ist. Die Grundsteuerwerte sollen alle sieben Jahre zu sog. Hauptfeststellungszeitpunkten festgestellt werden. Bestimmte wertbeeinflussende Veränderungen (zum Beispiel Veränderung der Wohn-/Nutzfläche durch Ausbau und Erweiterung) zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten werden (vor allem) durch Fortschreibungen berücksichtigt (§ 222 BewG). Die wirtschaftliche Einheit muss nicht zwingend identisch sein mit dem Grundstück im grundbuchrechtlichen Sinne. Für diese Stellungnahme dürfte es aber auf die damit verbundenen Fragen nicht ankommen. Ich spreche daher nachfolgend immer nur von „Grundstücken“ (in Abgrenzung zum Steuergegenstand „Betrieb der Land- und Forstwirtschaft“).

² Siehe nur *Roman Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 1 f.

³ BT-Drucks. 19/11085, 84.

⁴ A. A. hingegen *Gregor Kirchhof*, Gutachten im Auftrag des Zentraler Immobilien Ausschuss e. V., 2020, S. 22 ff.; abrufbar unter https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Positionen/PDF/zia_gutachten_grundsteuer_kirchhof.pdf, zuletzt abgerufen am 29.10.2020.

⁵ Wie hier *Johanna Hey*, ZG 2019, 297 (308).

Dem Bundesgrundsteuerrecht liegt ein Verkehrswertkonzept zugrunde. Der Bundesgesetzgeber unterstellt, dass aus dem potentiellen (gedachten) Verkaufspreis eines Grundstücks (= Verkehrswert) typischerweise auf dessen Ertragsfähigkeit geschlossen werden kann. Dieser Grundsteuerwert wird je nach Grundstücksart unterschiedlich gesetzlich vorgegeben:

bb. Unbebaute Grundstücke

Der Grundsteuerwert für unbebaute Grundstücke wird – wie im alten Recht auch – durch die Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert ermittelt (§ 247 Abs. 1 BewG). Beim Bodenrichtwert handelt es sich um den durchschnittlichen Lagewert des Grund und Bodens pro Quadratmeter der Grundstücksfläche. Er ist den Kaufpreissammlungen (§ 195 BauGB) zu entnehmen, welche die Gutachterausschüsse für das jeweilige Gemeindegebiet führen. Die Bewertung unbebauter Grundstücke erfolgt mithin nach einem (mittelbaren) Vergleichsverfahren.⁶

Auf den ersten Blick erscheint die Berechnung des Bodenwertes einfach. Bei genauem Hinsehen ist dies allerdings nicht immer der Fall: Der Bodenrichtwert ist ein Durchschnittswert („durchschnittlicher Lagewert“), der für ein bestimmtes Gebiet mit im Wesentlichen gleichen Nutzungs- und Wertverhältnissen abgeleitet wird. Er wird als qm-Preis eines unbebauten – fiktiven – Grundstücks (das sog. Bodenrichtwertgrundstück) für ein bestimmtes Gebiet (Bodenrichtwertzone) ermittelt. Die Gutachterausschüsse müssen daher auch Angaben zu den wesentlichen wertbeeinflussenden Merkmalen dieses Bodenrichtwertgrundstücks machen, die sie ihrer Ableitung zugrunde gelegt haben. Das sind insbesondere die Nutzungsart, das Maß der baulichen Nutzung und die Grundstücksgröße bzw. der Grundstückszuschnitt. Die Aussagekraft der Bodenrichtwerte wird daher vor allem durch die räumliche Abgrenzung der Bodenrichtwertzonen und die Bestimmung eben dieser Grundstücksmerkmale bestimmt. Gemäß § 10 Abs. 3 ImmoWertVO sind die Bodenrichtwertzonen so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrzahl der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 Prozent tragen.

Dieser Vorgehensweise ist es eigen, dass das Bodenrichtwertgrundstück keine grundstücksspezifischen Eigenschaften des konkret zu bewertenden Grundstücks berücksichtigen kann. Daher wird (bisher) der Bodenrichtwert nicht selten an die grundstücksspezifischen Eigenschaften des konkret zu bewertenden Grundstücks angepasst. Dies betrifft in der Praxis sehr häufig das Maß der baulichen Nutzung (Anzahl der möglichen Geschosse), das erfahrungsgemäß ein nicht unbedeutendes Kaufpreiskriterium darstellt. Der Gutachterausschuss gibt insoweit Umrechnungskoeffizienten vor, mit denen aus dem Bodenrichtwert ein Verkehrswert für ein (zum Beispiel) im Verhältnis zum Bodenrichtwertgrundstück mit mehr Geschossen bebaubares Grundstück abgeleitet werden kann. Diese Ableitung hat nach den Vorgaben der Gutachterausschüsse zu erfolgen.⁷ Anpassungsnot-

⁶ *Raymond Halaczinsky* in Rössler/Troll, § 179 BewG Rn. 3 (Mai 2020).

⁷ BFH, Urteil vom 12.7.2006, II R 1/04.

wendigkeiten bestehen ferner vor allem in Bezug auf die Grundstücksgröße, die Grundstückstiefe und den Entwicklungszustand des Grundstücks.⁸ Andere wertbeeinflussende Grundstücksmerkmale bleiben (nach gegenwärtiger Verwaltungspraxis) unberücksichtigt, zum Beispiel Lärm-, Staub-, Geruchsbelästigungen, Oberflächenbeschaffenheit oder Altlasten.⁹

Ob solche Anpassungen auch im neuen Bundesgrundsteuerrecht vorzunehmen sind, ist noch nicht abschließend geklärt.¹⁰ Anlässlich des gegenwärtig noch laufenden Gesetzgebungsverfahrens zum sog. Jahressteuergesetz 2020 hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 9.10.2020 gebeten, den § 247 BewG dahingehend zu ergänzen, dass Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks bei der Wertermittlung für Grundsteuerzwecke nicht zu berücksichtigen sind. Eine Ausnahme soll lediglich für unterschiedliche Entwicklungszustände und unterschiedliche Arten der Nutzung bei überlagernden Bodenrichtwertzonen gelten.¹¹ Da die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme erklärt hat, dass sie diesem Vorschlag zustimmt¹², halte ich es für sehr wahrscheinlich, dass die vorgeschlagene Ergänzung des § 247 BewG Gesetz wird. Ich lege sie daher den nachfolgenden Ausführungen zugrunde. Eine solche Ergänzung ist jedenfalls gemessen am Konzept des Bundesgesetzgebers konsequent. Denn individuelle Anpassungen für eine Vielzahl von Grundstücken würden das Ziel einer automatisierten Grundsteuerwertermittlung deutlich relativieren.

cc. Bebaute Wohngrundstücke

Für Wohngrundstücke (Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohneigentum) ist eine Bewertung nach dem Ertragswertverfahren vorgesehen. Der Grundsteuerwert ermittelt sich aus der Summe des über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierten Reinertrages des Grundstücks und des über die Restnutzungsdauer abgezinsten Bodenwertes. Auf diesem Wege will der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung tragen, dass die Mieten während der Restnutzungsdauer des Gebäudes auch den Wert des Grund und Boden abgelten und dass im Anschluss an den wirtschaftlichen Verbrauch des Gebäudes dem Eigentümer der Wert des Grund und Bodens verbleibt.

Beide Komponenten knüpfen jeweils an verschiedene reale Bewertungsparameter an. Für den Bodenwert (erste Komponente des Grundsteuerwertes) braucht man die Grundstücksfläche, den Bodenrichtwert (siehe die Ausführungen zu den „unbebauten Grundstücken“) und den Liegenschaftszins (der Zinssatz, mit dem der Wert von Grundstücken durch-

⁸ Siehe nur die Erbschaftsteuerrichtlinien zu § 179 BewG, dort B 179.2 ErbStR.

⁹ So Erbschaftsteuerrichtlinien zu § 179 BewG, dort B 179.2 Abs. 8 ErbStR.

¹⁰ Dagegen *Wilfried Mannek* (Ministerium der Finanzen des Landes NRW), Grundsteuerreform 2020, S. 245 f.; dafür *Michael Roscher* (Bundesfinanzministerium), Erstkommentierung zum reformierten Grundsteuerrecht, 2020, Erläuterung zu § 247 GrStG.

¹¹ Siehe BT-Drucks. 19/23551, 79.

¹² BT-Drucks. 19/23551, 95.

schnittlich und marktüblich verzinst wird). Für den kapitalisierten Reinertrag des Grundstücks (zweite Komponente des Grundsteuerwertes) braucht man den Rohertrag des Grundstücks (also die Mieteinnahmen), die hiervon in Abzug zu bringenden Bewirtschaftungskosten und einen Kapitalisierungsfaktor (der sich aus dem Zusammenspiel von Liegenschaftszins und Restnutzungsdauer des Gebäudes ergibt).

Der Bundesgesetzgeber hat viele Bewertungsfaktoren weitgehend von der konkreten wirtschaftlichen Einheit entkoppelt („entindividualisiert“). Einige Bewertungsfaktoren gibt der Gesetzgeber selbst vor, z. B. typisierend die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (Anlage 38 zum BewG) und die Nettokaltmiete des Grundstücks je Quadratmeter Wohnfläche (Anlage 39 zum BewG, dort differenziert nach Bundesland, Gebäudeart, verschiedenen Wohnflächengruppen [unter 60 qm, von 60qm bis unter 100 qm sowie über 100 qm] und verschiedenen Gebäudebaujahresgruppen [bis 1948, 1949 bis 1978, 1979 bis 1990, 1991 bis 2000, ab 2001]). Die Datengrundlage bildet wohl der Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes (befragt wurden ca. 380.000 Haushalte, davon ca. 220.000 „Miethaushalte“ mit Angaben zu Mietzinsen). Schließlich gibt der Gesetzgeber pauschalierte Bewirtschaftungskosten vor und zwar in Gestalt eines prozentualen Anteils des Rohertrags (differenziert nach Gebäudeart und Restnutzungsdauer).

Die Konkretisierung anderer Bewertungsfaktoren wird zum Teil auf die Finanzverwaltung delegiert. So enthält z. B. § 263 Abs. 2 BewG eine Verordnungsermächtigung zugunsten der Finanzverwaltung, die Gemeinden in Mietniveaustufen einzugruppieren (diese Vorgehensweise findet ihr Vorbild im Wohngeldrecht). Diese Mietniveaustufen sind erforderlich, weil die in Anlage 39 BewG vorgegebene (statistische) Nettokaltmiete den Durchschnittswert für das gesamte Bundesland wiedergibt. Die Anpassung reicht von einer Korrektur von -22,5 % (Stufe 1) bis + 32,5 % (Stufe 6) (§ 254 BewG in Verbindung mit Teil II der Anlage 39 zum BewG). Gemeindeinterne Differenzierungen erfolgen sodann nicht mehr, d. h. die vorgegebene Mietniveaustufe bezieht sich auf das gesamte Gemeindegebiet.

Weitere bewertungsrelevante Daten sollen von staatlichen Stellen elektronisch bereitgestellt („beigestellt“) werden: Der Gutachterausschuss hat die Bodenrichtwerte zu ermitteln, Grundbuchämter haben Eigentumsveränderungen mitzuteilen und Liegenschaftsämter teilen die Grundstücksgrößen mit.

Zur Verdeutlichung der Ertragswertmethodik und der Wirkung der genannten Typisierungen erlaube ich mir, ein Beispiel etwas ausführlicher darzustellen:

Beispiel:

Einfamilienhaus (Grundstück A) in Münster mit 700 qm Grundstücksfläche (Bo- denrichtwert 1.350 €/qm), 160 qm	Einfamilienhaus (Grundstück B) in Münster mit 700 qm Grundstücksfläche (Bo- denrichtwert 900 €/qm), 160 qm	Einfamilienhaus (Grundstück C) in Müns- ter mit 700 qm Grund- stücksfläche (Boden- richtwert 600 €/qm), 160 qm Wohnfläche,	Einfamilienhaus (Grundstück D) in Münster mit 700 qm Grundstücksfläche (Bo- denrichtwert 300 €/qm), 160 qm
---	---	---	---

Wohnfläche, Baujahr 2000 (Alternativ: Baujahr 1970 und 2020)	Wohnfläche, Baujahr 2000 (Alternativ: Baujahr 1970 und 2020)	Baujahr 2000 (Alternativ: Baujahr 1970 und 2020)	Wohnfläche, Baujahr 2000 (Alternativ: Baujahr 1970 und 2020)
--	--	--	--

Bewertungsstichtag soll jeweils der 1.1.2022 sein. Um die Vergleichbarkeit herzustellen, wurden mit Ausnahme des Bodenrichtwertes die gleichen Bedingungen zugrunde gelegt. Dabei wird natürlich vernachlässigt, dass in guten (teuren) Lagen die Grundstücke nicht selten auch größer sind.

Ermittlung des kapitalisierten Reinertrages des Grundstücks:

Anlage 39 Teil 1 zum BewG gibt für ein in Nordrhein-Westfalen belegenes Einfamilienhaus mit der Baujahresgruppe 1991 bis 2000 mit einer Wohnfläche von 100 qm und mehr eine statistische monatliche Nettokaltmiete pro Quadratmeter Wohnfläche in Höhe von 5,76 € vor. Münster ist – wenn man bis zum Erlass der Verordnung nach § 263 BewG vorerst die Wohngeldverordnung zugrunde legt – nach der Anlage „Mietstufen nach Ländern ab dem 1. Januar 2020“ in die Mietniveaustufe 5 einzuordnen, weshalb ein Zuschlag von 20 % vorzunehmen ist. Die maßgebliche Nettokaltmiete ist daher mit 6,91 € / qm (= 5,76 € / qm + 20 %) verbindlich vorgegeben. Sie muss nunmehr noch auf einen Jahreswert gebracht werden (x 12 Monate) und dann mit der Wohnfläche multipliziert werden (= jährlicher Rohertrag im Sinne von § 254 BewG).

6,91 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.267,20 €	6,91 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.267,20 €	6,91 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.267,20 €	6,91 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.267,20 €
--	--	--	--

Hiervon sind die nicht umlagefähigen Betriebskosten in Abzug zu bringen. Diese ermitteln sich gemäß § 255 BewG nach Maßgabe der Anlage 40 zum BewG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Als wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer eines Einfamilienhauses sind 80 Jahre festgelegt worden (Anlage 38). Bei einem unterstellten Baujahr 2000 und einem Bewertungsstichtag 1.1.2022 beträgt die wirtschaftliche Restnutzungsdauer 58 Jahre. Für eine Restnutzungsdauer zwischen 40 und 59 Jahren sind pauschalierte Bewirtschaftungskosten in Höhe von 21 % des Rohertrags festgelegt worden. Die pauschalierten Bewirtschaftungskosten betragen somit

21 % x 13.267,20 € = 2.786,11 €	21 % x 13.267,20 € = 2.786,11 €	21 % x 13.267,20 € = 2.786,11 €	21 % x 13.267,20 € = 2.786,11 €
---------------------------------	---------------------------------	---------------------------------	---------------------------------

Der Saldo aus jährlichem Rohertrag und nicht umlagefähigen Bewirtschaftungskosten (= Reinertrag des Grundstücks) ergibt sich dann wie folgt:

13.267,20 € ./ 2.786,11 € = 10.481,09 €	13.267,20 € ./ 2.786,11 € = 10.481,09 €	13.267,20 € ./ 2.786,11 € = 10.481,09 €	13.267,20 € ./ 2.786,11 € = 10.481,09 €
---	---	---	---

Dieser Reinertrag ist zu kapitalisieren. Der Vervielfältiger wird in Abhängigkeit von der Restnutzungsdauer und der Höhe des Liegenschaftszinssatzes in Anlage 37 ausgewiesen. Die Restnutzungsdauer ist mit 58 Jahren bereits bekannt. Nun gilt es noch den Liegenschaftszinssatz zu bestimmen. Dieser beträgt gemäß § 256 Abs. 1 BewG zunächst einmal 2,5% für Einfamilienhäuser. Anschließend sind Zu- und Abschläge auf den Liegenschaftszinssatz zu prüfen.

Für das Grundstück A beträgt der Bodenrichtwert 1.350 €/qm. Somit liegt der Bodenricht-	Für das Grundstück B beträgt der Bodenrichtwert 900 €/qm. Somit liegt der Bodenricht-	Für das Grundstück B beträgt der Bodenrichtwert 600 €/qm. Somit liegt der Bodenricht-	Für das Grundstück D ist keine Anpassung vorzunehmen
---	---	---	--

wert um 850 € über der in § 256 Abs. 2 BewG genannten Grenze von 500 €/qm, sodass der Liegenschaftszinssatz um 0,8 Prozentpunkte zu verringern ist. Der anzuwendende Liegenschaftszinssatz liegt somit bei 1,7 %.	wert um 400 € über der in § 256 Abs. 2 BewG genannten Grenze von 500 €/qm, sodass der Liegenschaftszinssatz um 0,4 Prozentpunkte zu verringern ist. Der anzuwendende Liegenschaftszinssatz liegt somit bei 2,1 %.	wert um 100 € über der in § 256 Abs. 2 BewG genannten Grenze von 500 €/qm, sodass der Liegenschaftszinssatz um 0,1 Prozentpunkte zu verringern ist. Der anzuwendende Liegenschaftszinssatz liegt somit bei 2,4 %.
---	---	---

Bestimmung des Vervielfältigers

Bei einer Restnutzungsdauer von 58 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 1,7 % beträgt der Vervielfältiger nach Anlage 37 dann 36,70.	Bei einer Restnutzungsdauer von 58 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 2,1 % beträgt der Vervielfältiger nach Anlage 37 dann 33,35.	Bei einer Restnutzungsdauer von 58 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 2,4 % beträgt der Vervielfältiger nach Anlage 37 dann 31,14.	Bei einer Restnutzungsdauer von 58 Jahren und einem Liegenschaftszinssatz von 2,5 % beträgt der Vervielfältiger nach Anlage 37 dann 30,45.
--	--	--	--

Damit ergibt sich folgender kapitalisierter Reinertrag im Sinne von § 253 Abs. 2 BewG:

$10.481,09 \text{ €} \times 36,70$ = 384.655,93 €	$10.481,09 \text{ €} \times 33,35$ = 349.544,28 €	$10.481,09 \text{ €} \times 31,14$ = 326.381,08 €	$10.481,09 \text{ €} \times 30,45$ = 319.149,13 €
--	--	--	--

Ermittlung des Bodenwertes:

Der nicht abgezinste Bodenwert ermittelt sich – wie bei unbebauten Grundstücken – aus dem Produkt von Bodenrichtwert und Fläche:

$700 \text{ qm} \times 1.350,00 \text{ €/qm}$ = 945.000,00 €	$700 \text{ qm} \times 900,00 \text{ €/qm}$ = 630.000,00 €	$700 \text{ qm} \times 600,00 \text{ €/qm}$ = 420.000,00 €	$700 \text{ qm} \times 300,00 \text{ €/qm}$ = 210.000,00 €
---	---	---	---

Dieser Bodenwert ist abzuzinsen. Anlage 41 gibt den Abzinsungsfaktor unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes (hier 58 Jahre) und des Liegenschaftszinssatzes vor.

Bei einem Liegenschaftszins von 1,7 % beträgt der Abzinsungsfaktor 0,3762.	Bei einem Liegenschaftszins von 2,1 % beträgt der Abzinsungsfaktor 0,2996.	Bei einem Liegenschaftszins von 2,4 % beträgt der Abzinsungsfaktor 0,2527.	Bei einem Liegenschaftszins von 2,5 % beträgt der Abzinsungsfaktor 0,2388.
--	--	--	--

Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ist ferner der Umrechnungskoeffizient gemäß § 257 Abs. 1 Satz 2 BewG zu berücksichtigen (bei einer Grundstücksgröße von 700 qm = 0,92). Mit diesem Umrechnungskoeffizienten trägt das Gesetz dem Umstand Rechnung, dass der Bodenwert bei kleiner werdenden Grundstücken ab einer bestimmten Grundstücksgröße in Relation zur Fläche regelmäßig stark ansteigt. Bei größer werdenden Grundstücken geht die Minderung des Quadratmeterpreises im Verhältnis zur Fläche hingegen zurück und vermindert sich bei einer Grundstücksgröße von über 2.000 qm nur noch marginal. Der Umrechnungskoeffizient soll also die Wertabhängigkeit des Bodenrichtwertes in Relation zur Fläche insbesondere bei Ein- und Zweifamilienhäusern abbilden.

Somit ergibt sich für die Bewertungsobjekte folgender kapitalisierter Bodenwert:

945.000,00 € x 0,92 x 0,3762 = 327.068,28 €	630.000,00 € x 0,92 x 0,2996 = 173.648,16 €	420.000,00 € x 0,92 x 0,2527 = 97.643,28 €	210.000,00 € x 0,92 x 0,2388 = 46.136,16 €
---	---	--	--

Ermittlung des Grundsteuerwertes (Summe aus dem kapitalisierten Reinertrag und dem abgezinnten Bodenwert) – vorbehaltlich der Mindestwertprüfung:

384.655,93 € + 327.068,28 € = 711.724,21 €	349.544,28 € + 173.648,16 € = 523.192,44 €	326.381,08 € + 97.643,28 € = 424.024,36 €	319.149,13 € + 46.136,16 € = 365.285,29 €
--	--	---	---

Mindestwertprüfung:

Der Grundsteuerwert darf nicht geringer sein als 75% des Bodenwertes für unbebaute Grundstücke, wobei für Ein- und Zweifamilienhäuser wiederum der Umrechnungskoeffizient gemäß § 257 Abs. 1 Satz 2 BewG zu berücksichtigen ist (= 0,92).

945.000,00 € x 0,92 x 0,75 = 652.050,00 €	630.000,00 € x 0,92 x 0,75 = 434.700,00 €	420.000,00 € x 0,92 x 0,75 = 289.800,00 €	210.000,00 € x 0,92 x 0,75 = 144.900,00 €
---	---	---	---

Die zuvor ermittelten Grundstückswerte liegen allesamt über dem Mindestwert.

Es bleibt also bei folgenden Grundsteuerwerten:

= 711.724,21 €	= 523.192,44 €	= 424.024,36 €	= 365.285,29 €
----------------	----------------	----------------	----------------

Alternativbeispiel 1 (Baujahr 1970)

Ermittlung des kapitalisierten Reinertrages des Grundstücks:

Der Rohertrag verändert sich (5,66 € / qm statt 5,76 € / qm bzw. nach Berücksichtigung des Zuschlags von 20 % 6,79 € / qm statt 6,91 € / qm). Weil sich die Restnutzungsdauer verändert (statt 58 Jahren nunmehr 28 Jahre), verändern sich ferner die Bewirtschaftungskosten (25 % statt 21 %) und der Kapitalisierungsfaktor (bei 1,7 % Liegenschaftszins = 22,13 [Grundstück A], bei 2,1 % Liegenschaftszins = 21,01 [Grundstück B], bei 2,4 % Liegenschaftszins = 20,22 [Grundstück C] und bei 2,5 % Liegenschaftszins = 19,96 [Grundstück D]). Damit ergeben sich abweichend von dem Grundbeispiel folgende kapitalisierte Reinerträge:

6,79 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.036,80 €	6,79 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.036,80 €	6,79 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.036,80 €	6,79 €/qm x 12 Monate x 160 qm = 13.036,80 €
25 % x 13.036,80 € = 3.259,20 €	25 % x 13.036,80 € = 3.259,20 €	25 % x 13.036,80 € = 3.259,20 €	25 % x 13.036,80 € = 3.259,20 €
13.036,80 € ./ 3.259,20 € = 9.777,60 €	13.036,80 € ./ 3.259,20 € = 9.777,60 €	13.036,80 € ./ 3.259,20 € = 9.777,60 €	13.036,80 € ./ 3.259,20 € = 9.777,60 €

9.777,60 € x 22,13 = 216.378,29 €	9.777,60 € x 21,01 = 205.427,38 €	9.777,60 € x 20,22 = 197.703,07 €	9.777,60 € x 19,96 = 195.160,90 €
--------------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------

Ermittlung des Bodenwertes:

Wegen der Änderung der Restnutzungsdauer verändert sich der Abzinsungsfaktor (bei 1,7 % Liegenschaftszins = 0,6238 [Grundstück A], bei 2,1 % Liegenschaftszins = 0,5588 [Grundstück B], bei 2,4 % Liegenschaftszins = 0,5148 [Grundstück C] und bei 2,5 % Liegenschaftszins = 0,5009 [Grundstück D]).

945.000 € x 0,92 x 0,6238 = 542.331,72 €	630.000 € x 0,92 x 0,5588 € = 323.880,48 €	420.000 € x 0,92 x 0,5148 € = 198.918,72 €	210.000 € x 0,92 x 0,5009 = 96.773,88 €
--	--	--	---

Ermittlung des Grundsteuerwertes (Summe aus dem kapitalisierten Reinertrag und dem abgezinsten Bodenwert):

216.378,29 € + 542.331,72 € = 758.710,01 €	205.427,38 € + 323.880,48 € = 529.307,86 €	197.703,07 € + 198.918,72 € = 396.621,79 €	195.160,90 € + 96.773,88 € = 291.934,78 €
--	--	--	---

Der Mindestwert greift nicht ein.

Alternativbeispiel 2 (Baujahr 2020)

Nimmt man mit einer Restnutzungsdauer von 78 Jahren schließlich noch einen Neubau (Baujahr 2020) in den Blick, ergeben sich für die beiden Grundsteuerwertkomponenten folgende Ergebnisse (kapitalisierter Reinertrag + Bodenwert, hier jetzt ohne Einzelberechnungsschritte, erwähnenswert nur: höhere Durchschnittsmiete, niedrigere Bewirtschaftungskosten):

490.484,17 € + 233.433,90 € = 723.918,07 €	435.542,65 € + 114.586,92 € = 550.129,57 €	400.206,81 € + 60.780,72 € = 460.987,53 €	389.492,08 € + 28.149,24 € = 417.641,32 €
--	--	---	---

Der Mindestwert greift nicht ein.

Damit ergeben sich für das Einfamilienhaus in Münster mit 700 qm Grundstücksfläche und 160 qm Wohnfläche im Überblick folgende Ergebnisse:

Baujahr / Bodenrichtwert	1.350,00 €/ qm	900,00 €/ qm	600,00 €/ qm	300,00 €/ qm
2020	723.918,07 €	550.129,57 €	460.987,53 €	417.641,32 €
2000	711.724,21 €	523.192,44 €	424.024,36 €	365.285,29 €
1970	758.710,01 €	529.307,86 €	396.621,79 €	291.934,78 €

Die Beispiele zeigen: Bei jüngeren Gebäuden ist der kapitalisierte Reinertrag prägend. Der Reinertrag ist für alle drei „Lagen“ gleich. Eine gewisse Lagedifferenzierung erfolgt aber, erstens, durch die Bestimmung der Liegenschaftszinssätze in Abhängigkeit von den Bodenrichtwerten, und zweitens, durch den Bodenrichtwert selbst. Denn die Standortwertigkeit (höherer Bodenrichtwert) dürfte sich typischerweise auch in einem höheren

Mietniveau widerspiegeln.¹³ Die Differenzierungskraft des abgezinsten Bodenwertes steigt mit zunehmendem Alter der Immobilie. Daher nimmt der Grundsteuerwert bei höheren Bodenrichtwerten im Zeitablauf zu und bei durchschnittlichen und schlechteren Lagen sinkt der Grundsteuerwert hingegen im Zeitablauf.

Hinzuweisen ist noch darauf, dass eine Mindestrestnutzungsdauer vorgesehen ist, nämlich in Höhe von 30 Prozent der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (§ 253 Abs. 2 Satz 5 BewG). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass ein regulär nutzbares Gebäude selbst bei einem nicht unerheblichen Instandhaltungsrückstau nicht wertlos ist. Die Restnutzungsdauer typisiert die Verlängerung der Restnutzungsdauer durch stetige kleinere oder einmalig größere Modernisierungsmaßnahmen.

dd. Bebaute Nicht-Wohngrundstücke

Andere Grundstücke als Wohngrundstücke (Geschäftsgrundstücke, gemischt-genutzte Grundstücke etc.) werden im Sachwertverfahren bewertet (§§ 258 ff. BewG). Konzeptionell ist das Sachwertverfahren zur Bestimmung des Grundsteuerwertes an dem Sachwertverfahren nach §§ 21 ff. der ImmoWertV ausgerichtet, enthält allerdings auch nennenswerte (Vereinfachungs-) Abweichungen hiervon.

Der Grundsteuerwert ist im Sachwertverfahren die Summe dem Gebäudesachwert und dem Bodenwert. Letzterer ist wie beim unbebauten Grundstück das Produkt aus der Fläche und dem Bodenrichtwert. Für die Berechnung des Gebäudesachwertes benötigt man die folgenden Daten: Bruttogrundfläche, Normalherstellungskosten (wird vom Gesetzgeber differenziert nach 18 Gebäudearten und drei Baujahresgruppen vorgegeben¹⁴), Baupreisindex (Statistisches Bundesamt) und Baujahr. Eine Differenzierung nach Gebäudestandards erfolgt nicht mehr. Eine Standarddifferenzierung kommt nur noch in den drei Baujahresgruppen (vor 1995, 1995 – 2004 und ab 2005) zum Ausdruck.

Die Sachwertermittlung ist wie folgt vorzunehmen: Zuerst müssen die Normalherstellungskosten mit den vom Statistischen Bundesamt ermittelten Baupreisindizes multipliziert werden. Sie werden auf diese Weise an das im Bewertungszeitpunkt gültige Preisniveau angepasst. Diese sog. angepassten Normalherstellungskosten sind sodann mit der Bruttogrundfläche zu multiplizieren. Dieses Produkt führt schließlich zum Gebäudenormalherstellungswert. Hiervon ist in einem weiteren Schritt die Alterswertminderung abzuziehen (§ 259 Abs. 4 BewG). Diese ergibt sich durch Multiplikation des Gebäudenormalherstellungswertes mit dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (nach Anlage 38). Als Mindestwert gelten 30 % des Gebäudenormalherstellungswertes.

¹³ Dirk Löhr, DStR 2019, 1433 (1434).

¹⁴ Die Normalherstellungskosten werden grundsätzlich von einer Arbeitsgruppe aus Vertretern des Bundesbauministeriums, der für das Gutachterausschusswesen zuständigen Ministerien der Länder sowie der Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände erarbeitet.

Die Summe aus dem Gebäudesachwert und dem Bodenwert führt zu dem vorläufigen Sachwert des Grundstücks. Dieser ist mit der Wertzahl (§ 260 BewG) zu multiplizieren, um den Grundsteuerwert zu ermitteln. Der Wertzahlenwendung liegt der Gedanke eines Lageabschlags zugrunde, mit dem der kostenbasierte Sachwert an die Wertverhältnisse des örtlichen Grundstücksmarktes angepasst wird: Bei einem aufgrund des örtlichen Grundstücksmarktes niedrigen Bodenrichtwert wird unterstellt, dass dann auch der Gebäudewert typischerweise niedriger ist.

Beispiel:

Zu bewerten ist zum 1.1.2020 ein mit einem mehrstöckigen Bürogebäude bebautes Grundstück (Baujahr 2015). Die Grundstücksgröße beträgt 3.500 qm und die Bruttogrundfläche 3.000 qm. Der Bodenrichtwert beträgt 680 €/qm. Für das Jahr 2020 wurde ein Baupreisindex für Bürogebäude von 127,2 veröffentlicht (da der Baupreisindex für 2022 noch nicht bekannt ist, kann das Beispiel nicht auf den 1.1.2022 bezogen werden).

Zur Berechnung des Bodenwertes:

Der Bodenwert beträgt 2.380.000 € (= 3.500 qm x 680 €/qm).

Zur Berechnung des Gebäudesachwertes:

Hier sind zunächst aus der Anlage 42 die Normalherstellungskosten für Bürogebäude zu entnehmen. Diese sind für das Baujahr 2015 mit 1.736,00 €/qm angegeben. Da in der Anlage 42 das Kostenniveau aus dem Jahr 2010 berücksichtigt wird, sind die Normalherstellungskosten von 1.736,00 €/qm mit dem Baupreisindex von 127,2 zu multiplizieren. Die an das Jahr 2020 angepassten Normalherstellungskosten sind dann mit 2.208,19 €/qm zu beziffern.

Der Gebäudenormalherstellungswert ist das Produkt aus der Bruttogrundfläche von 3.000 qm und den angepassten Normalherstellungskosten von 2.208,19 €/qm, also 6.624.570,00 €.

Von diesem Gebäudenormalherstellungskostenwert ist nun die Alterswertminderung abzuziehen. Das Verhältnis aus Gebäudealter am Bewertungsstichtag (hier: 5 Jahre) zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (hier: 60 Jahre) ist mit dem Gebäudenormalherstellungskostenwert zu multiplizieren und ergibt eine Alterswertminderung von 552.047,50 €. Der Gebäudesachwert beträgt somit 6.072.522,50 €.

Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Gebäudewert muss mindestens 30% des Gebäudenormalherstellungswertes betragen, d.h. im vorliegenden Beispiel mindestens 1.987.371 €. Der Mindestwert ist somit nicht einschlägig.

Die Summe aus dem Bodenwert von 2.380.000,00 € und dem Gebäudesachwert von 6.072.522,50 € ist 8.452.522,50 € und wird als vorläufiger Sachwert des Grundstücks bezeichnet. Der vorläufige Sachwert ist schließlich mit der Wertzahl gemäß Anlage 43 in Höhe von 0,7 zu multiplizieren. Dies führt zum endgültigen Grundsteuerwert in Höhe von 5.916.765,75 €.

c. Steuermesszahlen

Die Gemeinden wenden ihren Hebesatz nicht unmittelbar auf den Grundsteuerwert an. Der Feststellung des Grundsteuerwertes und der Festsetzung der Grundsteuer wird verfahrensmäßig auch materiell-rechtlich ein Messbetrag zwischengeschaltet. Diese Zwischenschaltung des Messbetragsverfahrens gibt dem Gesetzgeber die Möglichkeit, durch die Festlegung von Steuermesszahlen in Ansehung der Grundsteuerbelastung zu differenzieren, ohne dass die Gemeinden diese Differenzierung beeinflussen können. Denn die Gemeinden dürfen für den Steuergegenstand „Grundstück“ nur einen einheitlichen – auf den Steuermessbetrag (= Grundsteuerwert x Steuermesszahl) anzuwendenden – Hebesatz bestimmen (§ 25 Abs. 4 GrStG; Ausnahme: die sog. Grundsteuer C nach § 25 Abs. 5 GrStG, die hier im Weiteren aber vernachlässigt wird).

Das neue Bundesgrundsteuerrecht enthält für Grundstücke nur eine einheitliche Messzahl. Es wird mithin nicht generell nach Grundstücksarten differenziert. Das Gesetz enthält lediglich sachliche Differenzierungen innerhalb der Grundstücksart Wohngrundstücke, nämlich in Gestalt eines 25 % Abschlages für geförderten Wohnraum (§ 15 Abs. 2, Abs. 3 GrStG) und bestimmte Vermieter (vereinfacht: gemeindliche und gemeinnützige Wohnungsbau-gesellschaften, s. § 15 Abs. 4 GrStG) sowie eines 10 %-Abschlages für denkmalgeschützte bebaute Grundstücke (§ 15 Abs. 5 GrStG).

3. Abweichende Grundsteuergesetzgebung der Länder

a. Abweichungsbefugnis der Länder (Art. 72 Abs. 3 Satz 1 GG)

Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG gestattet den Ländern, von dem Bundesgrundsteuerrecht – also den Regelungen im GrStG und BewG – abweichende Regelungen zu treffen (sog. Abweichungsbefugnis). Ob und inwieweit ein Land hiervon Gebrauch machen will, liegt im politischen Ermessen des jeweiligen Landesgesetzgebers¹⁵: Er darf die bundesgesetzlichen Regelungen der Grundsteuer inhaltlich vollständig ersetzen, kann sich aber auch mit Einschränkungen und Ergänzungen der Bundesregelung begnügen. Zulässig sind grundsatz- wie detailbezogene Abweichungen. Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG grenzt keinen „abweichungsfesten Kern“ aus dem Kompetenzbereich der Länder aus und auch sonst ist der Landesgesetzgeber nicht zur Wahrung der Grundkonzeption des Bundesgrundsteuerrechts verpflichtet.¹⁶ Denkbar sind damit vollständige Abweichungen, aber auch nur punktuelle Abweichungen. Letzteres wiederum kann mit einer sog. Vollregelung umgesetzt werden (das Landesgesetz regelt die Materie vollständig, allerdings in Teilen das Bundesrecht textlich wiederholend) oder durch nur punktuelle Sonderregelungen gegenüber dem ansonsten geltenden Bundesrecht.

¹⁵ BT-Drucks. 16/813, 11; bestätigt von BVerwG, Beschluss vom 11.4.2016, 3 B 29/15; BayVerfGH, Entscheidung vom 29.5.2017, Vf. 8-VII-16.

¹⁶ So jedenfalls die (zutreffende) h. M., siehe nur BayVerfGH, Entscheidung vom 29.5.2017, Vf. 8-VII-16; *Arnd Uhle* in Maunz/Dürig, Art. 72 GG Rn. 270 (April 2020) mit weiteren Nachweisen.

Entscheidende Voraussetzung ist allein, dass der Regelungsgegenstand des Landesgesetzes eine „Grundsteuer“ im Sinne von Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG ist. Zwar ist in Bezug auf den Grundsteuerbegriff der Finanzverfassung (Art. 106 Abs. 6 GG) vereinzelt bezweifelt worden, dass eine Bodenwertsteuer eine Grundsteuer im Sinne dieser Vorschrift darstellt¹⁷, und diese Kritik dürfte dann auch in Ansehung von Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG gelten. Das kann aber nicht überzeugen. Das Grundgesetz ist nicht auf einen bestimmten Typ Grundsteuer festgelegt. Wenn dies so wäre, würde vor allem der Zweck der Abweichungsbefugnis nicht erreicht, was der verfassungsändernde Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Ausgehend vom Wortlaut kann nur entscheidend sein, dass an ein Grundstück angeknüpft wird. Dann macht es aber keinen Unterschied, ob das unbebaute Grundstück herangezogen oder das Grundstück nebst einer etwaigen Bebauung zum Steuergegenstand erklärt wird.¹⁸

Die Abweichungsbefugnis nach Art. 72 Abs. 3 Satz 1 GG hat – jedenfalls theoretisch – eine „Schwäche“. Der Bund darf auch zeitlich nach Erlass eines abweichenden Landesgesetzes tätig werden und das spätere Bundesgesetz geht dann dem älteren Landesrecht vor (Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG). Daher kann es zu einer Art „Ping-Pong“-Spiel zwischen Landes- und Bundesgesetzgeber kommen.¹⁹ In Bezug auf den gesamten Regelungsgegenstand Grundsteuer dürfte dieses Problem indes nur theoretischer Natur sein. Es scheint mir praktisch unvorstellbar, dass der Bund durch wiederholende Inkraftsetzungen seines Bundesgrundsteuerrechts bewusst landesrechtliche Grundsteuerkonzepte konterkariert – zumal es sich immer um Zustimmungsgesetze handelt. Eine andere Frage ist allerdings, wie es sich mit Einzeländerungen verhält, die zwecks Nachjustierung bei einem Steuergesetz praktisch unvermeidbar sind. Man denke nur an die bereits unter III. 2. b. bb. erwähnte im Raum stehende Ergänzung des § 247 BewG durch das Jahressteuergesetz 2020. Nichtsdestotrotz dürfte dieses Risiko beherrschbar sein. Denn das vom Landesgesetz abweichende (spätere) Bundesgesetz tritt nach Art. 72 Abs. 3 Satz 2 GG grundsätzlich erst sechs Monate nach seiner Verkündung in Kraft (sog. Karenzregelung). Diese Zeitspanne gibt dem Landesgesetzgeber ausreichend Zeit, um notfalls „präventiv“ zu reagieren.²⁰ Das sog. „Ping-Pong-Problem“ darf daher nicht überschätzt werden.²¹

¹⁷ *Stefan Ronnecker*, ZKF 2018, 49 (50).

¹⁸ Überzeugend *Roman Seer*, DB 2018, 1488 (1493).

¹⁹ *Stefan Oeter* in von Mangoldt/Klein/Starck, 7. Aufl. 2018, Art. 72 GG, Rn. 127.

²⁰ Trotz aller rechtstechnischen Schwächen von Art. 72 Abs. 3 Satz 2 und Satz 3 GG dürfte dies zwischenzeitlich allgemeine Meinung sein, s. mit Nachweisen *Ferdinand Wollenschläger* in Bonner Kommentar, Art. 72 GG Rn. 485 ff. (August 2018); *Arnd Uhle* in Maunz/Dürig, Art. 72 GG Rn. 298, 302 (April 2020).

²¹ Ebenso die Einschätzung bei *Stefan Oeter* in von Mangoldt/Klein/Starck, 7. Aufl. 2018, Art. 72 GG, Rn. 127; *Fabian Wittreck* in Dreier, 3. Aufl. 2015, Art. 72 Rn. 32.

b. Entwurf eines Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer der Landesregierung Baden-Württemberg vom 29.9.2020 (LT-Drucks. BW 16/8907)

aa. Belastungsgrund

Die Begründung zum LGrStG BW-E nimmt in Ansehung des Belastungsgrundes sowohl auf das Leistungsfähigkeitsprinzip (unter Rückgriff auf den auch der Bundesregelung zugrundeliegenden Sollertragsgedanken) als auch das Äquivalenzprinzip Bezug. Die Begründungselemente in der Entwurfsbegründung schwanken zwar mitunter zwischen beiden Belastungsgründen, aber im Großen und Ganzen kommt diese „Zweigleisigkeit“ dort ausreichend klar zum Ausdruck. Repräsentativ hierfür dürfte folgende Passage aus der Begründung sein: *„[Mit der Heranziehung der Bodenrichtwerte] wird ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen. In Anlehnung an den Äquivalenzgedanken spiegelt sich die Teilhabemöglichkeit an der kommunalen Infrastruktur und den Ressourcen (insbesondere der Lageverfügbarkeit) in den Bodenrichtwerten wider. Durch das Abstellen auf die Bodenrichtwerte und das darin verkörperte Potenzial des Grundstücks wird aber zugleich eine Schnittstelle zur objektiven Leistungsfähigkeit hergestellt. Somit beruht die Belastungsentscheidung für die Grundsteuer zuvorderst zwar auf dem Äquivalenzgedanken, aber daneben auch auf dem Gedanken der Leistungsfähigkeit.“*²² Direkt im Anschluss hieran wird wieder auf die Grundsteuer in ihrer historischen Besteuerungsform als substanzbezogene Grundsteuer und deren verfassungsrechtliche Anerkennung durch das Bundesverfassungsgericht hingewiesen.²³ So dann heißt es aber wieder: *„Das aus dem Bodenrichtwert abgeleitete Potenzial gibt grundsätzlich wieder, wie gut die kommunale Infrastruktur und Ressourcen für das bewertungsgegenständliche Grundstück sind und welche hieraus abgeleitete dauerhafte Ertrags- und Wertentwicklung zu erwarten sind.“*²⁴ Die Entwurfsverfasser fahren mithin zweigleisig: Der Bodenwert als Verkehrswert des (fiktiv) unbebauten Grundstücks spiegele im Sinne des Sollertragsgedankens die Ertragsfähigkeit wider und im Sinne des Äquivalenzgedankens lasse sich diese Ertragsfähigkeit wiederum auf den aus den kommunalen Leistungen gezogene Nutzen zurückführen.

bb. Bewertungs- und Messzahlkonzept

Formal handelt es sich bei dem LGrStG BW-E um eine „Vollregelung“ des gesamten Grundsteuerrechts. Der Entwurf umfasst alle grundsteuerlichen Regelungsfragen. Das darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass der Entwurf von den drei nachfolgend noch darzustellenden Aspekten abgesehen die Bundesregelung nachbildet: Die Steuergegenstände sind identisch und es wird insoweit die bereits bekannte Unterscheidung zwischen der sog. Grundsteuer A („Betriebe der Land- und Forstwirtschaft“) und der sog. Grundsteuer B

²² LT-Drucks. BW 16/8907, 52 f.

²³ LT-Drucks. BW 16/8907, 53.

²⁴ LT-Drucks. BW 16/8907, 55.

(„Grundstücke“) beibehalten. Textlich werden sodann vor allem die Regelungen des Grundsteuergesetzes zu den Steuerbefreiungen, der Steuerschuldnerschaft und -haftung, den besonderen Steuermesszahlermäßigungen, dem Verfahrensrecht und den Erlassvorschriften sowie die Regelungen des Bewertungsgesetzes in Ansehung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft weitgehend wörtlich übernommen.

Eine Abweichung von der bundesgesetzlichen Regelung besteht in Bezug auf folgende grundsätzliche Aspekte:

- Der Grundsteuerwert der Grundstücke, der auch nach dem LGrStG BW-E alle sieben Jahre für Grundsteuerzwecke festzustellen ist, ermittelt sich durch Multiplikation des Bodenrichtwertes mit der Grundstücksfläche. Der Entwurf beantwortet dabei zugleich die für das Bundesgrundsteuerrecht derzeit noch streitige Frage nach der Anpassung des Bodenrichtwertes wegen grundstücksspezifischer Eigenschaften (siehe oben III. 2. b. bb.): Maßgebend ist der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet (so wörtlich § 38 Abs. 1 Satz 2 LGrStG BW-E). Wenn dergestalt der Bodenrichtwert für das fiktive Richtwertgrundstück für maßgeblich erklärt wird, schließt dies Anpassungen aus.²⁵ Dies wird vor allem durch die Entwurfsbegründung bestätigt.²⁶

Wenn nur der Bodenrichtwert herangezogen wird, ergeben sich naturgemäß keine Veränderungen des Grundsteuerwertes in Abhängigkeit vom Baujahr des Gebäudes. Vergleicht man das Bodenwertmodell anhand des unter III. 2. b. cc. gebildeten Beispiels eines Einfamilienhauses mit 700 qm Grundstücksfläche (und hier jetzt irrelevanter 160 qm Gebäudefläche) ergibt sich folgende Gegenüberstellung:

Baujahr / Bodenrichtwert		1.350,00 €/ qm	900,00 €/ qm	600,00 €/ qm	300,00 €/ qm
2020	BW	945.000,00 €	630.000,00 €	420.000,00 €	210.000,00 €
	Bund	723.918,07 €	550.129,57 €	460.987,53 €	417.641,32 €
2020	BW	945.000,00 €	630.000,00 €	420.000,00 €	210.000,00 €
	Bund	711.724,21 €	523.192,44 €	424.024,36 €	365.285,29 €
1970	BW	945.000,00 €	630.000,00 €	420.000,00 €	210.000,00 €
	Bund	758.710,01 €	529.307,86 €	396.621,79 €	291.934,78 €

- Es ist eine Steuermesszahl von 1,30 Promille vorgesehen (§ 40 Abs. 2 LGrStG BW-E). Diese Steuermesszahl ermäßigt sich um 30 Prozent, wenn das Grundstück überwiegend Wohnzwecken dient (kurz: Wohngrundstücke), also der Anteil der Wohnnutzung an der gesamten Wohn- und Nutzfläche den Anteil der wohnfremden Nutzung übersteigt (§ 40 Abs. 3 LGrStG BW-E). Da nach dem Entwurf – wie im Bundesrecht auch –

²⁵ So wird der Entwurf auch von *Rainer Bräutigam/ Christoph Spengel/ Nina Winter*, DB 2020, 2090 (2096) verstanden.

²⁶ LT-Drucks. BW 16/8907, 81: „keine individuelle Wertanpassung“; zudem wird als einziges Differenzierungskriterium innerhalb einer Bodenrichtwertzone die Fläche genannt, s. LT-Drucks. BW 16/8907, 55.

der Grundsatz der Einheitlichkeit der Hebesätze für den Steuergegenstand „Grundstück“ gilt (§ 50 LGrStG BW), führt diese Ermäßigung der Steuermesszahl zwangsläufig zu (gewollten²⁷) Belastungsunterschieden zwischen den genannten „Wohngrundstücken“ einerseits und anderen Grundstücken andererseits. Diese Differenzierung dürfte (rechtspolitisch) darauf zurückzuführen sein, dass die alleinige Maßgeblichkeit der Bodenrichtwerte im Verhältnis zum alten Bewertungsrecht wohl tendenziell zu einer stärkeren Belastung bei Wohngrundstücken (vor allem in Bezug auf Einfamilienhäuser²⁸) führen dürfte.

c. (Reines) Flächenmodell (wohl Bayern)

aa. Vorbemerkung

Neben wertabhängigen Modellen werden auch wertunabhängige Modelle diskutiert. Den wertunabhängigen Modellen ist jeweils gemeinsam, dass sie an Flächen anknüpfen und diese mit einem bestimmten Faktor multiplizieren und ggfs. durch weitere Faktoren noch ausdifferenzieren. In den letzten Jahren wurde vor allem immer der Freistaat Bayern als Befürworter eines solchen wertunabhängigen Flächenmodells genannt. Auf eine Anfrage der FDP hat die bayerische Staatsregierung am 21.9.2020 geantwortet, dass man beabsichtige, von der Abweichungsbefugnis Gebrauch zu machen und als abweichendes Modell ein wertunabhängiges Flächenmodell befürworte. Die Erstellung eines Gesetzentwurfes verzögere sich allerdings aufgrund der Corona-Pandemie.²⁹ Es liegt aber immerhin ein „Eckpunktepapier für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip“ der Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen aus dem Jahr 2010 vor.³⁰ Die nachfolgenden Ausführungen beruhen auf diesem Eckpunktepapier.

bb. Belastungsgrund

Anders als bei den wertabhängigen Modellen scheidet bei einer wertunabhängigen Bemessungsgrundlage das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsgrund aus. Eine Flächensteuer behandelt zwei Grundstücke schon dann gleich, sofern beide dieselbe Größe aufweisen³¹ und – sofern nach Grundstücksnutzungen differenziert werden sollte – identisch genutzt werden. Grundstücke in schlechten Lagen mit typischerweise niedrigeren Verkehrswerten werden gemessen am Grundstückswert relativ stärker mit Grundsteuer belastet als Grundstücke in höherwertigen Lagen. Als Belastungsgrund bleibt dann nur das Äquivalenzprinzip. Bezugspunkt können dabei entweder die bei der Gemeinde

²⁷ Siehe LT-Drucks. BW 16/8907, 82.

²⁸ Siehe zum Beispiel die Berechnungen für die Wohnnutzung bei *Clemens Fuest/ Lea Immel/ Volker Meier/ Florian Neumeier*, *Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen*, 2018, S. 24.

²⁹ LT-Drucks. Bayern 18/10152.

³⁰ Abrufbar unter https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

³¹ *Thorsten Ingo Schmidt*, *DStR* 2020, 249 (251).

anfallenden Ausgaben (Kostenäquivalenz) oder die bei den Bürgern durch die Leistungen der Gemeinde entstehenden Vorteile (Nutzenäquivalenz) sein.³² Das Eckpunktepapier beschreibt beide Wege: „Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten. Sie sind damit zulässiger und folgerichtiger Belastungsmaßstab für die Grundsteuer.“³³ Das Eckpunktepapier geht davon aus, dass zwei Grundstücke mit gleicher Nutzungsart und identischen Flächenmerkmalen innerhalb einer Kommune vergleichbare finanzielle Leistungen der Kommune verursachen bzw. den Eigentümern vergleichbaren Nutzen vermitteln und dies weitgehend unabhängig vom Wert des Grund und Bodens oder des aufstehenden Gebäudes.³⁴

cc. Bemessungsgrundlage

Nach dem Eckpunktepapier sollen sowohl die Fläche des Grundstücks als auch die Fläche des Gebäudes in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Die sich hiernach ergebende qm-Größe wird sodann mit unterschiedlichen sog. Äquivalenzzahlen multipliziert.

Die Grundstücksfläche ergibt sich aus dem Grundbuch bzw. den Katasterunterlagen. Hinsichtlich aufstehender Gebäude ist die Bruttogrundfläche die maßgebliche Bezugsgröße. Diese soll wohl mit der Bruttogrundfläche des Sachwertverfahrens des Bundesgrundsteuerrechts (siehe III. 2. b. dd.) identisch sein, soll allerdings vereinfacht anhand der Gebäudegrundfläche und der Anzahl der Geschosse ermittelt werden. Letztere wiederum werden nicht individuell ermittelt, sondern sollen anhand der Gebäudehöhe typisiert werden. Das Eckpunktepapier geht davon aus, dass bei diesen Vorgaben die Gebäudegrundfläche mittels des amtlichen Liegenschaftskatasterinformationssystems automatisiert ermittelt werden kann. Dem Steuerpflichtigen wird allerdings die Möglichkeit eingeräumt, eine niedrigere Bruttogrundfläche nachzuweisen.

Es werden in dem Eckpunktepapier sodann folgende Äquivalenzzahlen je Quadratmeter genannt:

- 20 Cent für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen
- 40 Cent für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen
- 2 Cent für die Grundstücksfläche.

³² Siehe statt vieler *Wolfram Scheffler/ Matthias Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 31 mit weiteren Nachweisen.

³³ Eckpunktepapier für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, S. 6; abrufbar unter https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

³⁴ Eckpunktepapier für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, S. 6; abrufbar unter https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

d. Flächen-Lagemodell / Flächen-Faktormodell (Hessen, Niedersachsen)

aa. Vorbemerkung zur Quellenlage

Ein modifiziertes Flächenmodell wird derzeit wohl politisch von Hamburg und Hessen und in Niedersachsen jedenfalls von der Ministerialverwaltung präferiert: Es soll – entsprechend dem reinen Flächen-Modell – an die Grundstücks- und Gebäudefläche angeknüpft werden, aber abweichend hiervon noch ein lageabhängiger Faktor einfließen. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich vor allem auf das Eckpunktepapier aus April 2020, das auf den Internetseiten des hessischen Finanzministeriums abrufbar ist.³⁵ Zudem existieren Diskussionsbeiträge zum Vorschlag der niedersächsischen Finanzverwaltung, die zumindest Rückschlüsse auf dessen Grundstruktur erlauben.³⁶

bb. Belastungsgrund

Das Eckpunktepapier benennt als Belastungsgrund die Nutzenäquivalenz: Die Nutzungsmöglichkeit kommunaler Leistungen sei auch lageabhängig. Wörtlich heißt es: *„Denn das kommunale Infrastrukturangebot schlägt sich – typischerweise – zu einem gewissen Grad in den Grundstückspreisen und folglich in den daraus abgeleiteten Bodenrichtwerten nieder. Bei einem über dem kommunalen Durchschnitt liegenden Wert erfordert eine lasten-gleiche Besteuerung daher eine Erhöhung, bei einem darunterliegenden Wert eine Minde-rung des Ergebnisses des reinen Flächenmodells“*.³⁷

cc. Bemessungsgrundlage

Angeknüpft wird – wie beim reinen Flächenmodell auch – zunächst an die Grundstückfläche und bei bebauten Grundstücken zudem an die Gebäudefläche. Auf die sich hiernach ergebenden beiden Flächengrößen wird jeweils ein – mit dem Wert des Grundstücks nicht in Zusammenhang stehender – Faktor angewendet. Auch das Eckpunktepapier des Hessischen Ministeriums der Finanzen nennt für die Bodenfläche 2 Cent / qm und für die Gebäudefläche 40 Cent / qm. Zu Wohnzwecken genutzte Flächen erfahren auch hier eine Ermäßigung von 50 % (also 20 Cent / qm).

³⁵ Das Eckpunktepapier und die zugehörigen Anlagen sind abrufbar unter <https://finanzen.hessen.de/steuern/reform-der-grundsteuer>, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

³⁶ Der Verfasser dieser Stellungnahme war gemeinsam mit *Ernst Hüdepohl* (Steuerabteilungsleiter im Niedersächsischen Finanzministerium) Podiumsdiskutant bei einer Veranstaltung zur Grundsteuerreform (veranstaltet vom Verein zur Förderung der Rechtswissenschaft an der Universität Hannover) und gibt insoweit sein Wissen aus dieser Veranstaltung wieder. Eine sich damit deckende Modellbeschreibung findet sich ferner bei *Stefan Ronnecker*, ZKF 2019, 265.

³⁷ Eckpunktepapier des Hessischen Ministeriums der Finanzen, Hauptpapier S. 4 sowie Anlage 1 S. 7, jeweils abrufbar unter <https://finanzen.hessen.de/steuern/reform-der-grundsteuer>, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

Nach dem Eckpunktepapier des Hessischen Ministeriums der Finanzen soll es – abweichend von dem reinen Flächenmodell – nicht dazu kommen, dass einfache Lagen relativ höher belastet werden als gute Lagen.³⁸ Es erfolgt daher in einem weiteren Schritt die Multiplikation mit einem Lage-Faktor. Dieser Faktor setzt sich aus zwei Komponenten zusammen: Die erste Komponente ist das Verhältnis des Bodenrichtwerts für das jeweilige Grundstück zum durchschnittlichen Bodenwert in der jeweiligen Gemeinde. Die Wertrelation „Zone im Vergleich zum Durchschnitt“ wird als typisierendes Indiz für die Lagequalität bemüht. Die zweite Komponente ist ein auf diese Lagerelation anzuwendender Exponent (0,3). Dieser Exponent schwächt die Lagenunterschiede, die mit der ersten Komponente eingeführt werden, sodann wieder ab.

Das Niedersächsische Modell will wohl einen vergleichbaren Weg einschlagen. Für jede Gemeinde bzw. für unterschiedliche Gemeindeteile soll es in Abhängigkeit von der Bandbreite der Bodenrichtwerte bis zu neun Lagefaktoren geben. Die Gutachterausschüsse sollen daher für die Grundsteuer Bodenrichtwerte für vorgegebene Gebiete (wohl nicht identisch mit den Bodenrichtwertzonen, sondern bezogen auf „Gemeindeteile“) ermitteln und aus diesen durchschnittlichen Bodenrichtwerten soll der Lagefaktor abgeleitet werden. Im Gespräch sind Lagefaktoren von 0,6 (schlechte Lage) bis 1,4 (gute Lage).

4. Verzicht auf abweichende Grundsteuergesetzgebung in einzelnen Ländern

Soweit ersichtlich haben sich bisher die Bundesländer Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz sowie die Stadtstaaten Berlin und Bremen für das Bundesgrundsteuerrecht entschieden. In diese Kategorie wird man ferner den Freistaat Sachsen einordnen dürfen, der das Bewertungsrecht übernehmen und lediglich bei den Steuermesszahlen Differenzierungen nach den Nutzungsarten vornehmen will.

IV. Stellungnahme zu den verfassungsrechtlichen Aspekten

1. Freiheitsrechtliche Perspektive

Die Besteuerung des Grundvermögens hat zweifelsohne die Qualität eines Eingriffs in freiheitsrechtliche Positionen. Sie legt dem Steuerpflichtigen eine Geldsummenschuld auf und enthält die gesetzliche Anordnung, diese Schuld gegenüber dem Staat zu erfüllen. Richtigerweise aktiviert dies ungeachtet der Belastungsintensität die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG³⁹ und dies gilt namentlich für die Grundsteuer.⁴⁰ Die Besteuerung stellt sich dann als Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums dar. Welche Grenzziehungskraft der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit insoweit gegenüber dem Steuerzugriff entfalten kann, ist bis heute nicht abschließend geklärt. Der Gedanke des sog. Halbteilungs-

³⁸ Eckpunktepapier des Hessischen Ministeriums der Finanzen, Hauptpapier S. 4; abrufbar unter <https://finanzen.hessen.de/steuern/reform-der-grundsteuer>, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

³⁹ Zur Vermögensteuer BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91; vgl. ferner BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99.

⁴⁰ BFH, Urteil vom 19.7.2006, II R 81/05.

grundsatzes⁴¹, der einer zu starken Ertragsbesteuerung und damit auch einer Kumulation von Ist- und Soll-Ertragsbesteuerung entgegenwirken sollte, hat sich zwar nicht durchsetzen können.⁴² Gehalten haben dürfte sich aber ein anderer eigentumsspezifischer Gedanke aus den Einheitswertbeschlüssen: Die restriktive Haltung des Art. 14 GG gegenüber einer Substanzbesteuerung. Im Zusammenhang mit der Vermögensteuer hat das BVerfG ausgeführt, dass diese so ausgestaltet sein muss, dass sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens (den Vermögensstamm) unberührt lässt. Verfassungsrechtlich zulässig kann insoweit daher nur eine (Soll-) Ertragskonzeption sein.⁴³ Das ist auch konsequent. Der Steuerzugriff mag nur Inhalts- und Schrankenbestimmung sein. Bei einer Substanzbesteuerung ist er aber einer Enteignung wirkungsgleich, was bei der Güterabwägung durch die Anlegung ähnlich strenger Maßstäbe zu berücksichtigen ist und – von der Notlagenausnahmesituation, die das Bundesverfassungsgericht selbst als Ausnahme von dem Grundsatz formuliert hat, abgesehen – zur Unverhältnismäßigkeit führen kann. Jenseits solcher Substanzbesteuerungseffekte – deren grenzziehende Kraft zudem auch bestritten wird⁴⁴ – ist der Gesetzgeber nicht daran gehindert, auf „Grundstücke“ als Steuergegenstand zuzugreifen, gleich welchen Belastungsgrund er hierfür anführt (Leistungsfähigkeitsprinzip, Äquivalenzprinzip).

Da die Steuerbelastung sich nach den Hebesätzen der Gemeinden richtet und naturgemäß heute noch nicht bekannt ist, wie die Gemeinden auf das neue Messbetragsvolumen reagieren werden, kann hierzu keine abschließende Aussage getroffen werden. Es lassen sich allenfalls Tendenzen formulieren:

Wenn man unterstellt, dass die Substanz nicht angegriffen werden muss, solange sich die Steuer typischerweise noch aus den Erträgen des Grundstücks begleichen lässt, und diese Ertragsfähigkeit in einem Zusammenhang mit dem Verkehrswert des Grundstücks steht, wird man bei den wertabhängigen Modellen annehmen können, dass es hier jedenfalls dann nicht zu Substanzsteuereffekten kommt, solange sich das Belastungsniveau auf dem Niveau vor Geltung des neuen Grundsteuerrechts bewegt. Denn dann kann für die wertabhängigen Modelle (neues Bundesgrundsteuerrecht, LGrStG BW-E) nichts anderes gelten als das, was für die vormalige Regelung bereits gilt: Das Bundesverfassungsgericht hat die Grundsteuer dem Grunde nach und in ihrer wesentlichen Struktur (= Sollertragsgedanke und Verkehrswert als Bemessungsgrundlage) noch nie freiheitsrechtlich problematisiert hat, sondern sie insoweit als von der Finanzverfassung vorausgesetzt akzeptiert.⁴⁵ Ferner hat die Verwaltungsgerichtsbarkeit in Nordrhein-Westfalen bisher keine

⁴¹ BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91.

⁴² Siehe nur die „Reaktionen“ von BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99 und BFH, Urteil vom 11.8.1999, XI R 77/97.

⁴³ BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91.

⁴⁴ Zum Beispiel *Ernst-Wolfgang Böckenförde* in seinem Sondervotum, BVerfGE 93, 121 (153 ff.); *Dieter Birk*, DStJG 22 (1999), 3 (16).

⁴⁵ Ganz deutlich BVerfG, Kammerbeschluss vom 18.2.2009, 1 BvR 1334/07 und auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 enthält kein Wort der Kritik an der Grundsteuer als solcher.

Hebesatzerhöhung im Hinblick auf die Belastungshöhe der Grundsteuer im Verhältnis zum Grundstückswert oder der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Übrigen für verfassungswidrig erklärt.⁴⁶

Das Modell, dass am ehesten in Konflikt mit den freiheitsrechtlichen Gewährleistungen kommen dürfte, ist das reine Flächenmodell. Denn es belastet die Grundstücke vollkommen wertunabhängig, weshalb nicht ausgeschlossen werden kann, dass geringwertige Grundstücke derart hoch belastet werden, dass die Steuer im Verhältnis zum Verkehrswert erheblich ist und damit zwangsläufig die Substanz angreift.⁴⁷

2. Gleichheitsrechtliche Perspektive

a. Vorgaben aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 10.4.2018 (1 BvL 11/14 ua.)

Im Mittelpunkt der verfassungsrechtlichen Würdigung steht der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und seine bereichsspezifische Konkretisierung durch das Bundesverfassungsgericht. Den Ausgangspunkt bildet der Grundsatz der Lastengleichheit: Die Steuerpflichtigen müssen grundsätzlich durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gesetzgeber hat einen tendenziell weiten Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der damit untrennbar verbundenen Belastungsentscheidung.

Hat der Gesetzgeber diese Entscheidung getroffen, muss er die Steuer grundsätzlich konsequent am Belastungsgrund ausgerichtet ausgestalten. Dies betrifft vor allem die Bemessungsgrundlage.⁴⁸ Wörtlich heißt es in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 10.4.2018: „[Der] Gesetzgeber [hat] für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen. [...]. Jedenfalls muss das [...] Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen.“⁴⁹ Es muss also letztlich eine rationale Verknüpfung von Belastungsentscheidung und Bemessungsgrundlage geben, die erklären kann, warum in Verwirklichung der Belastungsentscheidung der eine Steuerpflichtige so und der andere Steuerpflichtige so belastet wird. Der Belastungsgrund muss in der Bemessungsgrundlage sichtbar werden. Wörtlich heißt es: „Um beurteilen zu können, ob die gesetzlichen Belastungsregeln eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen,

⁴⁶ Vgl. nur – freilich durchweg aus der Perspektive des Art. 2 Abs. 1 GG – OVG NRW, Beschluss vom 16.7.2013, 14 A 464/13; VG Düsseldorf, Urteil vom 6.11.2019, 5 K 2014/19; VG Arnsberg, Urteil vom 17.8.2017, 5 K 3626/16; VG Köln, Urteil vom 2.2.2016, 17 K 868/15.

⁴⁷ So auch *Thorsten Ingo Schmidt*, DStR 2020, 249 (254 f.).

⁴⁸ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 96 f.

⁴⁹ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 98.

muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.“⁵⁰

Schon allein angesichts der schiereren Masse der Steuergegenstände (bundesweit: 36 Millionen wirtschaftliche Einheiten) bedarf es nicht viel Erklärung, dass der Gesetzgeber typisieren und pauschalieren muss, damit die Grundsteuer vollzugsfähig bleibt. Mit Typisierungen und Pauschalierungen kommt es allerdings zwangsläufig auch zu Inkonsequenzen in Bezug auf den Belastungsgrund. Denn Typisierungen und Pauschalierungen ist es eigen, dass der „Praktikabilität wegen“ in Ansehung des Belastungsgrundes eigentlich zu berücksichtigende Unterschiede nicht berücksichtigt werden. Daher muss sich der Gesetzgeber für die gewählten Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können.

Das ist grundsätzlich möglich. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber schon seit jeher einen Typisierungsspielraum zugestanden und dies auch in der Grundsteuerentscheidung vom 10.4.2018 aufgegriffen: *„Dabei darf [...] sich [der Gesetzgeber] 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 ([...]).“⁵¹* Der Gesetzgeber muss dabei die beiden widerstreitenden Zwecke in einen angemessenen Ausgleich bringen: Das Vereinfachungs- und Vollzugsanliegen rechtfertigt nicht schlichtweg jede Typisierung und Pauschalierung. Vielmehr müssen die Vorteile der Vereinfachung in einem angemessenen Verhältnis zu der durch die Typisierung bewirkten Ungleichbehandlung stehen. Dafür muss vor allem auch das Gewicht, mit dem der Vereinfachungszweck und die Ungleichbehandlung in die Abwägung eingestellt werden, bestimmt werden. Für die Ungleichbehandlung ist insoweit von Bedeutung, wie nah der Gesetzgeber mit seiner Regelung dem „typischen Fall“ kommt, in wie vielen Fällen die Typisierung zu Härten oder Ungerechtigkeiten führt und vor allem wie intensiv die bewirkten Ungleichbehandlungen sind.⁵² Kein (nennenswert) abwägungsrelevanter Aspekt soll nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts sein, dass die Grundsteuer eine nur relativ geringe Belastung der Bürger darstellt.⁵³

⁵⁰ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 97.

⁵¹ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 131.

⁵² Vgl. nur BVerfG, Urteil vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04 Rn. 83 mit weiteren Nachweisen.

⁵³ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 140 ff.

Die Herbeiführung eines gerechten Ausgleichs der widerstreitenden Interessen ist zuvorderst Aufgabe des Gesetzgebers. Wie eng oder zurückhaltend das Bundesverfassungsgericht in einer künftigen Entscheidung über das Bundesgrundsteuerrecht das gleichheitsrechtliche Raster anwenden wird, vermag niemand zu prognostizieren. Meines Erachtens darf man den Entscheidungskontext nicht ausblenden, ging es doch immerhin um einen selbst nach den deutlichen Appellentscheidungen des Bundesfinanzhofs⁵⁴ untätig bleibenden Gesetzgeber. Es ging um eine politisch festgefahrene Situation, die erst durch den mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ausgelösten Reformdruck aufgelöst werden konnte. Nunmehr haben wir es mit verschiedenen Gesetzgebern zu tun, die politische Kompromisse erzielen müssen und entsprechend aktiv gestaltend tätig geworden sind. Das sind ganz andere Grundbedingungen als im Jahr 2018.

b. Bundesgrundsteuerrecht in der Fassung des Grundsteuerreformgesetzes vom 26.11.2019

aa. Verfassungsfester Sollertragsgedanke

Auch dem neuen Bundesgrundsteuerrecht liegt der Sollertragsgedanke zugrunde (siehe IV. 2. a.). Man kann diesen Sollertragsgedanken mit seiner Vorstellung von einer objektiven – nicht am Individuum anknüpfenden – Leistungsfähigkeit⁵⁵ und seinen unvermeidbaren inneren Widersprüchen (Zusammentreffen mit der Besteuerung der Ist-Einkünfte und Überwälzung auf die Mieter) als solchen steuersystematisch und rechtspolitisch hinterfragen, aber das Bundesverfassungsgericht tut es jedenfalls verfassungsrechtlich nicht. Bezieht man daher in die Betrachtung mit ein, was das Bundesverfassungsgericht bisher nicht verfassungsrechtlich thematisiert hat, sondern bisher immer akzeptiert hat, lässt sich mit ziemlicher Sicherheit sagen, dass eine auf der Grundlage von Verkehrswerten erhobene Grundsteuer das Diktum der Verfassungswidrigkeit nicht fürchten muss.⁵⁶ Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 10.4.2018 die gleichheitsrechtliche „Reparatur“ der Einheitsbewertung als verfassungsrechtlich ausreichend dargestellt.⁵⁷ Die isolierte Erfassung von Grundbesitz (unter Ausblendung anderer Wirtschaftsgüter) ist daher eine legitime Auswahl des Steuergegenstandes und vor allem ist die

⁵⁴ BFH, Urteil vom 30.6.2010, II R 60/08.

⁵⁵ Hier setzt vor allem die Kritik des steuer- und finanzwissenschaftlichen Schrifttums an, das dem Äquivalenzprinzip in seiner gruppen- und nutzenbezogenen Interpretation eine bessere Belastungsgrundeignung zu spricht (z. B. *Clemens Fuest/ Lea Immel/ Volker Meier/ Florian Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, S. 7; *Johanna Hey*, ZG 2019, 287 (298); *Franz Jürgen Marx*, DStZ 2019, 372 (376); *Wolfram Scheffler/ Matthias Roth*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 25 ff.), damit allerdings nicht selten auch eine verkehrswertbasierte Grundsteuer rechtfertigt.

⁵⁶ Ebenso *Roman Seer*, DB 2018, 1488 (1491); a. A. in diesem grundsätzlichen Punkt – soweit ersichtlich – wohl nur *Gregor Kirchhof*, Gutachten im Auftrag des Zentraler Immobilien Ausschuss e. V., 2020, S. 22 ff.; abrufbar unter https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Positionen/PDF/zia_gutachten_grundsteuer_kirchhof.pdf, zuletzt abgerufen am 29.10.2020, zuletzt abgerufen am 29.10.2020.

⁵⁷ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 166.

Grundsteuer sowohl gegenüber dem Doppelbelastungs- (Einkommensteuer auf den tatsächlichen Überschuss und Grundsteuer auf den Sollertrag) als auch dem Überwälzungsargument (Belastung der Mieter statt des Eigentümers) abgesichert. Das ist verfassungsrechtlich auch richtig: Denn verschiedene verfassungsändernde Gesetzgeber haben die Grundsteuer in Kenntnis ihres Charakters und ihrer Wirkung in ihrer tradierten Form bestätigt⁵⁸ – einschließlich des gegenwärtigen Bundesgesetzgebers mit der Änderung der Art. 72, 105 GG (Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019, BGBl. I 2019, 1546).

bb. Folgerichtigkeitszusammenhang zwischen Belastungsgrund und Bemessungsgrundlage in konzeptioneller Hinsicht

Die entscheidende Frage ist daher nur, ob es dem Bundesgesetzgeber gelungen ist, den gleichheitsrechtlichen Vorgaben anlässlich der Ausgestaltung der Steuer im Detail – insbesondere in Ansehung der Bemessungsgrundlage – zu genügen: Da sich der Gesetzgeber dafür entschieden hat, den Verkehrswert eines Grundstücks als Indikator einer Sollertragsleistungsfähigkeit heranzuziehen, müssen folgende Fragen beantwortet werden: Erlaubt der Verkehrswert eine relationsgerechte Aussage über die Ertragskraft von Grundstücken? Bejahendenfalls: Steuern die gesetzlichen Bewertungsregelungen den abstrakt vorgegebenen Verkehrswert auch im Detail ausreichend relationsgerecht an?

Die erste Frage ist jedenfalls auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu bejahen. Der Gesetzgeber unterstellt, dass vom potentiellen Verkaufspreis eines Grundstücks (= Verkehrswert) typischerweise auf dessen Ertragsfähigkeit geschlossen werden kann. Das muss nicht auf jedes Grundstück zutreffen. Der Gesetzgeber darf aber unter Berücksichtigung seines Typisierungsspielraums unterstellen, dass sich in Grundstückskaufpreisen typischerweise – nicht zwingend immer – der „künftige wirtschaftliche Nutzen“ ausreichend relationsgerecht niederschlägt.

Für die Folgefrage, ob auch die gesetzlich vorgesteuerten Verkehrswerte diesem Anspruch gerecht werden, müssen verschiedene Ebenen getrennt werden: Auf der obersten Ebene geht es um die konzeptionelle Frage, ob das, was der Gesetzgeber vorsteuert, überhaupt ein Verkehrswert ist: Ist der nach den gesetzlichen Bestimmungen zu ermittelnde Grundsteuerwert ein erzielbarer Kaufpreis (also ein denkbares Ergebnis einer fiktiven Verhandlung über den Kaufpreis)? Insoweit gibt es gegen das neue Recht nichts zu erinnern: Ermittelt wird der hiernach notwendige Verkehrswert bei unbebauten Grundstücken nach einer Preisvergleichsmethode (Bodenrichtwerte) und bei bebauten Wohngrundstücken nach einer Ertragswertmethode. Für Nicht-Wohngrundstücke ist das sog. Sachwertverfahren vorgesehen. Insoweit scheint mir der Ansatz des Gesetzgebers nicht unplausibel und auch das Bundesverfassungsgericht hat in Bezug auf das Sachwertverfahren als solches bisher keine verfassungsrechtlichen Zweifel geäußert. Abstrakt-konzeptionell bewegt sich der

⁵⁸ Deutlich zum Beispiel BVerfG, Kammerbeschluss vom 18.2.2009, 1 BvR 1334/07.

Gesetzgeber insoweit auf sicherem Terrain, greift er nämlich (bewusst⁵⁹) mit allen drei Methoden auf für die Immobilienbewertung anerkannte Verfahren zurück. Das Bundesverfassungsgericht hat zudem anerkannt, dass der Gesetzgeber für unterschiedliche Immobilien auf unterschiedliche Bewertungsverfahren zurückgreifen darf.⁶⁰ Eine andere und bisher vom Bundesverfassungsgericht noch nicht thematisierte Frage ist, inwieweit die zwingende Anwendung des Sachwertverfahrens für alle Nicht-Wohngrundstücke (also auch für gewerbliche Renditeobjekte) eine zulässige Typisierung ist.

cc. Folgerichtige Umsetzung des Bemessungsziels im Detail

(1) Starke Typisierung anlässlich der Ertragswertermittlung. Die verfassungsrechtliche Kritik⁶¹, die im Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN angedeutet wird, setzt daher auch überwiegend nicht am Belastungsgrund, der Bemessungsgrundlage und den konzeptionellen Verkehrswertvorstellungen des Bundesgesetzgebers an. Die Kritik setzt vielmehr auf der nächsten Betrachtungsebene an. Sie fokussiert sich nämlich vor allem auf die Konkretisierung der Methodik, die bewertungsrelevanten Daten und deren Gewichtungen innerhalb der Methodik:

Das Bundesgrundsteuerrecht schließt den Ansatz der tatsächlich vereinbarten oder der ortsüblichen Miete (bei selbstgenutztem Eigentum fehlt es an einer vereinbarten Miete) aus und gibt Durchschnittsmietwerte vor. In Ansehung dieser Durchschnittsmietwerte differenziert das Gesetz allein nach Gebäudeart, Größe und Alter und nicht nach der Lage. Es wird für ein und dieselbe Gebäudeart bei identischer Größe die gleiche Miete angesetzt, ungeachtet der Frage, ob das Grundstück in einem sozialen Brennpunkt oder in einem Villenviertel liegt. Der Heranziehung einer gemeindeeinheitlichen Durchschnittsmiete ist es daher eigen, dass die in der Miete zum Ausdruck kommende Ertragskraft bei hochpreisigen Grundstücken nicht vollständig erfasst wird und dies nicht nur in Einzelfällen, sondern (gewollt) flächendeckend. Mit zunehmendem Alter der Immobilie wird zwar der Bodenwert bedeutsamer (dies liegt an der Abzinsung, deren Wirkung im Zeitablauf „nachlässt“, während gleichzeitig der Kapitalisierungsfaktor in Bezug auf den Reinertrag abnimmt). Aber vor allem bebaute Grundstücke jüngeren Alters in guten Lagen dürften wohl typischerweise eine Bewertung unterhalb des Verkehrswertes erfahren. Nicht zu Unrecht wird daher auf eine regressive Wirkung des Bundesgrundsteuerrechts hingewiesen.⁶² Die Beispiele unter III. 2. b. bb. lassen dies durchaus erahnen, wenn man gedanklich statt der Durchschnittsmiete individuelle Mieteinnahmen, die den durch die Bodenrichtwerte angedeuteten Lagequalitäten entsprechen, in die Formel einsetzt.

⁵⁹ Siehe BT-Drucks. 19/11085, 82.

⁶⁰ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 98.

⁶¹ Substantiell vor allem *Johanna Hey*, ZG 2019, 297 (311); *Roman Seer*, FR 2019, 941 (948 f.).

⁶² *Johanna Hey*, ZG 2019, 297 (311); *Dirk Löhr*, DStR 2019, 1433 (1435 f.).

Die entscheidende Frage ist, ob diese systematisch bedingten, eine Vielzahl von Objekten betreffenden Ungleichbehandlungen von einem solchen Gewicht sind, dass sie durch den mit der Typisierung verfolgten Zweck nicht mehr gerechtfertigt werden können.

Ich meine, dass eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung gelingt und zwar aus folgenden Gründen:

(2) Typisierung und Wertbandbreiten. Die Vorfrage muss schon lauten, wie man überhaupt eine nicht mehr hinnehmbare Wertrelation für Zwecke des Art. 3 Abs. 1 GG nachweist. Das Dilemma ist allgemein bekannt: Der Sache nach steht man Wertbandbreiten gegenüber, deren Außengrenzen keiner objektiven Letztbegründung zugänglich sind, und dennoch muss für den Grundsteuerwertbescheid ein Punktwert bestimmt werden. Daher kann es immer nur um die Frage gehen, ob der gesetzlich vorgesteuerte Punktwert in einer solchen Vielzahl von Fällen so weit ab von der Bandbreite liegt, dass dies (verfassungsrechtlich) nicht mehr erträglich ist. Das Bundesverfassungsgericht hat in der Erbschaftsteuerentscheidung vom 7.11.2006 eine 20 %-Grenze in den Raum gestellt: 20 % Abweichung vom Verkehrswert wäre hinnehmbar („Streubreite von plus/minus 20 % der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt“).⁶³ Das wird man in Ermangelung des einen Verkehrswertes indes nicht wörtlich nehmen dürfen. Die Formulierung des Bundesverfassungsgerichts wird man wohl dahin präzisieren müssen, dass man einen 20 %-Puffer rechts und links der unvermeidbaren Wertbandbreiten akzeptiert. Aber selbst das ist angesichts der Schwierigkeit, gerade die Grenzen der Wertbandbreite zu bestimmen, praktisch sehr problembehaftet. Man darf sich jedenfalls keiner Scheingenauigkeit hingeben. Es dürfte daher auch kein Zufall sein, dass das Bundesverfassungsgericht in der Grundsteuerentscheidung vom 10.4.2018 diese vermeintlich quantitative Überlegung nicht mehr aufgegriffen hat. Gleichwohl wird man anlässlich der Abwägung nicht umherkommen, sich auch quantitativ äußern: Denn auch wenn man primär auf systematisch-qualitative Inkonsequenzen abstellt, so lässt sich das Gewicht, mit dem sie in die Abwägung einzustellen sind, nur in Kenntnis ihrer Auswirkungen bestimmen. Entscheidend ist, dass man sich insoweit der eingeschränkten Aussagekraft von sog. Vergleichswerten („echte Verkehrswerte“) bewusst ist.

(3) Einerseits: Qualitative-systematische Ungleichbehandlungen durch gemeindeeinheitliche Durchschnittsmieten und kaum individualisierbare Bodenrichtwerte. Dies vorweggeschickt steht sodann auf der einen Seite die mit der Typisierung bewirkte Ungleichbehandlung. Stellt man hier im ersten Schritt auf systematisch-qualitative Inkonsequenzen ab, sticht natürlich das bereits herausgestellte Fehlen einer gemeindeinternen Differenzierung bei den Durchschnittsmieten hervor. Mir ist zwar nicht bekannt, wie groß die Abweichungen der tatsächlich vereinbarten Mieten im höherpreisigen Bereich von der Durchschnittsmiete im Sinne des Bundesgrundsteuerrechts sind. Hier wird es aber gewiss auch größere Abweichungen geben. Man wird vor allem lebensnah unterstellen können, dass es gerade in größeren Gemeinden eine teils erhebliche Spannweite des Mietniveaus gibt. Das Gesetz blendet dies bei der Bestimmung der maßgeblichen Miete aus. Auch die Heranziehung der

⁶³ BVerfG, Beschluss vom 7.11.2006, 1 BvL 10/02 Rn. 137.

Bodenrichtwerte ohne Anpassung an viele wertrelevante Eigenschaften des Bewertungsobjekts wird strukturell bedingt zu Abweichungen führen. Die Frage, wie viele Grundstücke dies am Ende betrifft, kann freilich nur die Fachverwaltung beantworten. Beide Aspekte können unter Umständen sogar kumulieren. Es wird jedenfalls zu beachtlichen Über- und Unterbewertungen kommen. Vor allem in Ansehung von Überbewertungen ist insoweit natürlich von Bedeutung, dass dem Steuerpflichtigen auch keine Gegenbeweismöglichkeit eingeräumt wird, die in Ansehung der verfassungsrechtlichen Rechtfertigungslast als „druckentlastendes Ventil“ wirken könnte. Der gesetzlich vorgesteuerte Wert ist der einzige vom Gesetz akzeptierte Wert.

Allerdings hat der Gesetzgeber an verschiedenen Stellen über die Bodenrichtwerte und die von ihnen zum Ausdruck gebrachte Standortwertigkeit⁶⁴ für gewisse Differenzierungen Sorge getragen. Es lässt sich daher nicht sagen, dass alle Grundstücke in einer Gemeinde, die in Bezug auf Gebäudeart, Wohnfläche und Baujahr vergleichbar sind, zu einer identischen Grundsteuerbelastung führen. Insoweit verweise ich bezogen auf ein Einfamilienhaus auf die Beispiele unter III. 2. c. cc.: Das betrifft, *erstens*, den Bodenwert als Wertkomponente des Ertragswertes. Seine differenzierende Kraft mag in den ersten Jahren weniger ausgeprägt sein, aber sie nimmt mit abnehmender Restnutzungsdauer zu. *Zweitens*, sinkt der Liegenschaftszins mit steigendem Bodenrichtwert und dies wiederum erhöht den Kapitalisierungsfaktor. Damit verbleibt am Ende vermutlich durchaus eine systematisch-qualitativ begründete Ungleichbehandlung, aber sie wird relativiert. Der Gesetzgeber mag den Korridor denkbarer Ertragswerte nach oben und unten nicht vollständig abbilden (er staucht ihn letztlich ein Stück weit zusammen), aber er bildet ihn über den Bodenrichtwert teilweise ab und dies auch mehr als nur in einer Tendenz.

In Ansehung der Nichtanpassung der Bodenrichtwerte ist schließlich anzumerken, dass der Bundesgesetzgeber allzu großen Verwerfungen dadurch begegnet ist, dass er mit dem Grundsteuerreformgesetz zugleich den Gutachterausschüssen die Vorgabe gemacht hat, dass die Richtwertzonen so abzugrenzen sind, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 Prozent betragen. Dies wirkt auf die fehlende Anpassung „entlastend“. Ob und inwieweit jeder Gutachterausschuss dem auch tatsächlich nachzukommen vermag, ist eine empirische Frage, die nur die Fachverwaltung beantworten kann.

(4) Andererseits: Gewährleistung der Vollziehbarkeit der Grundsteuer durch Automationsfähigkeit. Auf der anderen Seite steht die Gewährleistung des Vollzugs des Grundsteuergesetzes. Das Bundesverfassungsgericht hat sich anlässlich der Konkretisierung des Gleichheitssatzes den realen Determinanten des steuerlichen Massenvollzugs nicht verschlossen. Folgerichtig findet sich auch in der Grundentscheidung ein Hinweis auf den Gestaltungsspielraum, den der Gesetzgeber gerade in Ansehung des „grundsteuerlichen Massenvollzugs“ innehat. Das Bundesverfassungsgericht dürfte dabei bereits im Blick

⁶⁴ Vgl. Dirk Löhr, DStR 2019, 1433 (1434): im Bodenwert spiegelt sich über Standort-Wertigkeit auch das Mietpotential wieder; zuvor auch schon Dirk Löhr/ Simon Kempny, DStR 2019, 537 (539).

gehabt haben, was es bei der Grundsteuer zu bewältigen gilt: Die Bewertung von 36 Mio. wirtschaftlichen Einheiten für einen Steuerertrag von insgesamt (nur) ca. 14 Milliarden € (und einer durchschnittlichen Belastung der Bürger im Jahr von wohl ca. 285 € bis 559 € / Jahr für Einfamilienhäuser und 159 € bis 332 € für Wohnungen in Mehrfamilienhäusern⁶⁵) in einer Zeit, in der nicht wenige Landesfinanzverwaltungen mit den Herausforderungen des demographischen Wandels zu kämpfen haben. Will man das Personal nicht bei den weitaus ergiebigeren, die Bürger stärker belastenden und sich vollzugs- sowie vor allem verifikationsintensiver darstellenden Steuern (Ertragsteuern, Umsatzsteuer) abziehen (was dort wiederum Fragen nach einem strukturellen Vollzugsdefizit aufwerfen könnte), muss man die Automationsfähigkeiten und -notwendigkeiten nicht nur anerkennen, sondern auch hoch gewichten. Das tut auch das Bundesverfassungsgericht.⁶⁶

Vor allem sind für das verkehrswertbasierte Konzept Vollzugskosten-schonendere Regelungsansätze, deren Existenz substanziell Einfluss auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der typisierungsbedingten Ungleichbehandlungen nehmen würde, praktisch nicht in Sicht. Insbesondere der Rückgriff auf die tatsächlich vereinbarte Miete würde einen deutlich höheren Vollzugsaufwand auslösen. Bei Vermietungsobjekten sind diese Mieten dem Finanzamt bekannt bzw. können zumindest ohne großen Aufwand abgefragt werden; auch der Verifikationsaufwand dürfte sich insoweit im Großen und Ganzen in Grenzen halten. Allerdings fehlt es an diesen Daten für alle selbstgenutzten Immobilien. Hier müsste durchweg eine verkehrübliche Miete ermittelt werden. Diese wiederum existiert nicht als objektiver Punktwert und ihre individuelle Ableitung ist vollzugsaufwendig, mitunter auch „diskussionsanfällig“. Nichts anderes gilt auch für andere Daten. Gestaltungsalternativen bestehen lediglich bei der Konkretisierung der entindividualisierten Vorgaben. So lässt sich durchaus darüber diskutieren, ob nicht kürzere Restnutzungsdauern das Bewertungssystem gleichheitskonformer machen können, weil damit der Bodenwert von Anfang an eine stärkere Differenzierungskraft erlangen kann. Entsprechendes gilt für die Bestimmung der Liegenschaftszinsen.⁶⁷ Dies sind aber nur Feinjustierungsmöglichkeiten, die das Konzept der Durchschnittsmiete insgesamt nicht verändern.

(5) Fazit: Verfassungsrechtlich vertretbare Typisierung. Betrachtet man das dergestalt hoch gewichtete Interesse an einem möglichst über digitale Schnittstellen und im Übrigen bei der Finanzverwaltung automatisiert ablaufenden Grundsteuervollzug (Grundsteuerwertfeststellungen und Steuermessbetragsfestsetzung) einerseits und die teils weitreichenden, aber gleichwohl die Unterschiede nicht „blind“ nivellierenden, sondern lediglich

⁶⁵ So die Angaben bei *Clemens Fuest/ Lea Immel/ Volker Meier/ Florian Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, S. 24.

⁶⁶ Siehe nur BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 ua. Rn. 130: „Das im Grundsatz legitime und im Falle der Einheitsbewertung offensichtlich auch gewichtige Ziel der Verwaltungsvereinfachung ... [...]“; Rn. 168: „Zudem verfügt der Gesetzgeber gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum.“

⁶⁷ So zum Beispiel in Bezug auf beide Aspekte die Nachbesserungsvorschläge bei *Johanna Hey*, ZG 2019, 297 (320 f.).

im Verhältnis zur Realität nur in (mitunter: deutlich) geringerem Maße ausdifferenzierenden Typisierungen andererseits, hat der Gesetzgeber seinen Spielraum nicht überschritten. Ich halte die Typisierungen des Bundesgrundsteuerrechts in Bezug auf die Bewertung bebauter Wohngrundstücke daher für gleichheitskonform.⁶⁸

dd. Regelmäßige Hauptfeststellungen mit aktualisierten Daten

Die Grundsteuerwerte sollen alle sieben Jahre aktualisiert werden. Das System ist entsprechend der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts auf eine turnusmäßige Neubewertung aller Grundstücke angelegt. Für die Zukunft wird allerdings entscheidend sein, dass der Bundesgesetzgeber (oder der Ordnungsgeber, siehe § 263 BewG) die gesetzlich vorgegebenen Bewertungsdaten stets ausreichend zeitnah aktualisiert und auch tatsächlich alle sieben Jahre Hauptfeststellungen durchgeführt werden. Ich gehe davon aus, dass Bundesgesetzgeber und Finanzverwaltung dies tun werden. In Bezug auf die Bodenrichtwerte, deren Aktualisierung in der Verantwortung der Gutachterausschüsse liegt, wird man jedenfalls in Nordrhein-Westfalen keine Sorge haben müssen.

c. Entwurf eines Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer der Landesregierung Baden-Württemberg vom 29.9.2020 (LT-Drucksache BW 16/8907)

aa. Verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit zweier Belastungsgründe

Die Entwurfsbegründung zum LGrStG BW-E nennt sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch das Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund. Diese Zweigleisigkeit schadet verfassungsrechtlich nicht. Das wird zwar vereinzelt anders gesehen⁶⁹, dies aber zu undifferenziert: Richtig ist, dass die Heranziehung von zwei unterschiedlichen Belastungsgründen dann nicht den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts genügen kann, wenn sie dergestalt „vermischt“ werden, dass sich am Ende die Bemessungsgrundlage nicht mehr ausreichend rational auf diese Belastungsgründe zurückführen lässt. Wenn aber mehrere Belastungsgründe im gleichen Bemessungsziel münden, dann gibt es hier gegen verfassungsrechtlich nichts zu erinnern. So verhält es sich beim LGrStG BW-E: Der Bodenwert als Verkehrswert des (fiktiv) unbebauten Grundstücks spiegele im Sinne des Sollertragsgedankens die Ertragsfähigkeit wider und im Sinne des Äquivalenzgedankens lasse sich diese Ertragsfähigkeit wiederum auf den aus den kommunalen Leistungen gezogenen Nutzen zurückführen.

⁶⁸ **A. A.** aus dem Kreise der staats- und verwaltungsrechtlichen Kollegen vor allem *Johanna Hey*, ZG 2019, 297 (311); *Roman Seer*, FR 2019, 941 (949); im Ergebnis auch *Gregor Kirchhof*, Gutachten im Auftrag des Zentraler Immobilien Ausschuss e. V., 2020, S. 24; abrufbar unter https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Positionen/PDF/zia_gutachten_grundsteuer_kirchhof.pdf, zuletzt abgerufen am 29.10.2020.

⁶⁹ *Michael Feldner/Sven-Oliver Stoklassa*, DStR 2019, 2505 (2509).

bb. Folgerichtige Verknüpfung von Belastungsgrund und Bemessungsziel

Da ein bebautes Grundstück in der Regel eine höhere Ertragsfähigkeit aufweisen dürfte als ein unbebautes Grundstück, ist bei einer Bodenwertsteuer, wie sie das LGrStG BW-E vorsieht, zu begründen, warum sich in Ansehung der maßgeblichen Ertragsfähigkeit der Grund und Boden vom Gebäude trennen lässt. Es geht um die gleichheitsgerechte Verknüpfung von Belastungsgrund und Bemessungsziel: Was für eine verkehrswertorientierte Bemessungsgrundlage eine realitätsgerechte Wertrelation ist, ist für das Äquivalenzprinzip das Gebot einer realitätsgerechten Kosten- oder Nutzenrelation.⁷⁰ Die Frage lautet daher: Warum ist der Eigentümer eines unbebauten Grundstücks genauso leistungsfähig wie der Eigentümer eines bebauten Grundstücks und worauf gründet die These, dass der Eigentümer eines unbebauten Grundstücks den gleichen Nutzen aus den kommunalen Leistungen zieht wie der Eigentümer eines flächenmäßig identisch bebauten Grundstücks? Insoweit bleibt der Entwurf unkonkret.

In Bezug auf den äquivalenztheoretischen Ansatz des Entwurfs finden sich allerdings im Schrifttum unterstützende Begründungen: So wird die Einbeziehung des Gebäudes bei äquivalenztheoretischer Begründung zum Beispiel deshalb kritisch gesehen, weil dessen Wert eher von den Investitionen des Eigentümers als von der Lage abhängige. Umgekehrt lasse sich ein Zusammenhang zwischen Bodenwert einerseits und der quantitativen und qualitativen Ausstattung mit öffentlicher (vor allem: Verkehrs-) Infrastruktur nachweisen.⁷¹ Zudem sei beobachtbar, dass Preissteigerungen bei Grundstücken im Wesentlichen den Grund und Boden betreffen.⁷²

In Bezug auf das vom Entwurf ebenfalls herangezogene Leistungsfähigkeitsprinzip muss zuerst die Perspektive bestimmt werden. Wenn man unbebaute Grundstücke mit bebauten Grundstücken vergleicht, gerät dieser Belastungsgrund wohl in Begründungsnot. Von den Fällen extrem hoher Bodenrichtwerte einmal abgesehen dürfte der Verkehrswert eines bebauten Grundstücks typischerweise höher sein als der Verkehrswert eines im Übrigen vergleichbaren unbebauten Grundstücks. Aus dieser Perspektive wird durchaus die Ansicht vertreten, dass eine reine Bodenwertsteuer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil sie einen wichtigen wertbestimmenden Faktor ausschließt.⁷³ Diese Ansicht übersieht meines

⁷⁰ Roman Seer, DB 2018, 1488 (1493); Dirk Löhr, BB 2020, 1687 (1689).

⁷¹ Dirk Löhr, BB 2020, 1687 (1690) mit Nachweisen; im Ergebnis ebenso Franz Jürgen Marx, DStZ 2019, 372 (376); Roman Seer, DB 2018, 1488 (1493).

⁷² Siehe die Nachweise bei Wolfram Scheffler/ Matthias Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 37.

⁷³ Gregor Kirchhof, Gutachten im Auftrag des Zentraler Immobilien Ausschuss e. V., 2020, S. 44 f.; abrufbar unter https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Positionen/PDF/zia_gutachten_grundsteuer_kirchhof.pdf, zuletzt abgerufen am 29.10.2020; Stefan Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.); von einer Gleichheitswidrigkeit einer reinen Bodenwertsteuer gehen im Ergebnis auch Rolf Maiterth/ Maximilian Lutz, StuW 2019, 22 (34) aus (allerdings wohl allein gestützt auf – was verfassungsrechtlich aber so nicht maßgeblich sein kann – die „breite Streuung der Bewertungsergebnisse“).

Erachtens aber, dass Steuergegenstand nun einmal nur der (gedanklich) unbebaute Grund und Boden sein soll. Wenn dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes ein weiter politischer Spielraum zugestanden wird (siehe IV. 2. a.), dann ist von diesem Spielraum gewiss auch die Beschränkung auf den Grund und Boden gedeckt. In Ansehung der Auswahl des Steuergegenstandes ist dies jedenfalls willkürfrei und nur dies ist auf der Steuergegenstandsauswahlebene der Maßstab. Dann ist dies aber auch auf dem Weg vom Belastungsgrund zur Bemessungsgrundlage konsequent anzuerkennen. Daher ist für eine Bodenwertsteuer ausreichend, dass sich auch im Bodenwert (relationsgerecht) das Ertragspotential widerspiegeln kann (was bereits im Zusammenhang mit dem Bundesgrundsteuerrecht angenommen wurde) und somit der Sollertragsgedanke einen Anknüpfungspunkt findet. Aus der richtigen Perspektive wird der Belastungsgrund – nämlich bezogen auf den willkürfrei gewählten Steuergegenstand – mit dem Bemessungsziel „Verkehrswert nur des Bodens“ in der Bemessungsgrundlage mithin ausreichend sichtbar.

cc. Verfassungsrechtlich zulässige Typisierungen in Bezug auf den Bodenrichtwert

Verlässt man die Ebene des Belastungsgrundes und des folgerichtigen Bemessungsziels, ist – wie beim Bundesgrundsteuerrecht auch – die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage im Detail in den Blick zu nehmen. Insoweit muss hier ein bereits aus der gleichheitsrechtlichen Prüfung des Bundesgrundsteuerrechts bekannter Aspekt aufgegriffen werden: Die Maßgeblichkeit des Bodenrichtwertes ohne jede Anpassungsmöglichkeit (in § 38 LGrStG BW-E sogar noch strikter als nach der anlässlich des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2020 vorgeschlagenen Ergänzung des § 247 BewG). Es werden daher auch im Modell des Landes Baden-Württemberg im Interesse der Vollzugsfähigkeit in einem nicht unerheblichen Umfang strukturell bedingte Ungleichbehandlungen in Kauf genommen. Hier wiegt die Ungleichbehandlung meines Erachtens sogar schwerer. Denn konzeptionell geht es um die Umsetzung des Sollertragsgedankens, (vor allem) mit dem Maß der baulichen Nutzung wird aber ein sehr wichtiger Aspekt in Ansehung der Ertragsfähigkeit des (reinen) Grund und Boden ausgeblendet. Es dürfte für die Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens einen nennenswerten Unterschied machen, mit wie vielen Geschossen (letztlich: nutzbaaren und vor allem vermietbaren Wohnungen) das Gebäude errichtet werden darf. Gleichwohl kann hier aber nichts anderes gelten als auch in Bezug auf das Bundesgrundsteuermodell: Die gesetzliche Vorgabe in § 10 Abs. 3 ImmoWertV, wonach lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 Prozent betragen dürfen, führt die denkbaren Abweichungen auf ein tolerables Maß zurück. Zugleich kann auch das baden-württembergische Modell eine hohe Gewichtung des Vollzugsinteresses für sich in Anspruch nehmen. Ich halte die Typisierungen des LGrStG BW-E in Bezug auf die Bewertung daher für gleichheitskonform.

dd. (Nicht alle) Wohnnutzungen begünstigende Messzahlermäßigung

Der letzte verfassungsrechtliche Aspekt, den es zu erörtern gilt, ist die Steuermesszahldifferenzierung (rechtstechnisch in Gestalt des Abschlags von 25 %) zwischen Wohn- und Nicht-Wohnnutzung. Die umfassende Entlastung aller Wohngebäude führt praktisch zu einer Dreiteilung der Steuergegenstände: Neben die – verfassungsrechtlich bisher stets akzeptierte – Aufspaltung des Grundbesitzes in „Betriebe der Land- und Forstwirtschaft“ einerseits und (andere) „Grundstücke“ andererseits tritt noch eine Unteraufspaltung der Grundstücke in Wohn- und Nicht-Wohngrundstücke. Aus verfassungsrechtlicher Perspektive kommen zwei Prüfungsstufen in Betracht, auf der man diese gleichheitsrechtliche Frage verarbeiten kann:

Erstens, die Frage lässt sich – wofür ich eine gewisse Sympathie habe – bereits der Steuergegenstandsebene zuordnen. Dann würde man anerkennen, dass der Gesetzgeber unterschiedlichen Nutzungen auch durch eigenständige (Sub-) Steuergegenstände Rechnung tragen darf. Bei der Grundsteuer A und Grundsteuer B ist dies schon längst so: Die Bemessungsgrundlagen, die Messzahlen und auch die Hebesätze unterscheiden sich. Im Grunde sind unter dem Dach ein und desselben Gesetzes (GrStG, BewG bzw. LGrStG BW-E) zwei verschiedene Grundsteuern normiert worden. Warum sollte dann in Anbetracht der unterschiedlichen Bedürfnisbefriedigungen nicht auch noch Wohn- und Nicht-Wohnnutzung unterschieden werden dürfen?

Zweitens, lässt sich die Frage allerdings auch erst auf einer später angesiedelten Verschonungsebene diskutieren. Dann gelten die Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht an Lenkungsnormen formuliert hat. Der Verschonungstatbestand muss einen Lenkungszweck erkennen lassen und diesen Lenkungszweck zielgenau ansteuern. Letzteres setzt wiederum voraus, dass der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist, die Vergünstigung den Begünstigten möglichst gleichermaßen zugutekommt und das Maß der Vergünstigung gemessen am Lenkungszweck angemessen ist.⁷⁴ Das LGrStG BW-E verfolgt mit der Entlastung der Nutzung „Wohnen“ einen legitimen Zweck. Es geht um ein elementares menschliches Bedürfnis. Die Entwurfsbegründung verweist zwar u. a. auf „angespannte Wohnungsmärkte und Wohnungsnot“, die Messzahlermäßigung gilt aber für alle Wohnnutzungen gleichermaßen. Die zwischen Wohnnutzung und Nicht-Wohnnutzung bestehende Ungleichbehandlung lässt sich meines Erachtens aber bei entsprechender Gewichtung des mit der Verschonung verfolgten Zwecks rechtfertigen. Vor allem wird man dem Gesetzgeber zugestehen müssen, dass er mittels der Messzahlermäßigung die im Verhältnis zum alten Recht wohl eintretenden Belastungsverschiebungen zwischen Wohnnutzung (tendenziell höhere Bodenrichtwerte) und Nicht-Wohnnutzung (tendenziell niedrigere Bodenrichtwerte, von Innenstadtlagen abgesehen) „abfangen“ darf.

⁷⁴ Statt vieler BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12 Rn. 126 f.

Man muss allerdings auch bedenken, dass von der Begünstigung auch einige Wohnnutzungen ausgeschlossen werden, nämlich die Wohnungen, die sich in sog. gemischt-genutzten Gebäuden vollziehen, bei denen der Wohnnutzungsanteil aber nicht überwiegt (siehe § 40 Abs. 3 LGrStG BW-E). Diese Unterscheidung innerhalb der Gruppe der Wohnnutzungen lässt sich wohl nur rechtfertigen, wenn man wiederum den Vereinfachungszweck im Interesse der Vollzugsfähigkeit hoch gewichtet.

d. Wertunabhängige Modelle (reines Flächenmodell und Flächen-Lagemodell)

aa. Äquivalenzprinzip als (grundsätzlich) verfassungsrechtlich zulässiger Belastungsgrund

Für wertunabhängige Modelle verbleibt als Belastungsgrund nur das Äquivalenzprinzip (siehe bereits IV. 3. c.). Seine Heranziehung scheint nicht per se unzulässig, immerhin trägt es nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts auch die Gewerbesteuer.⁷⁵ Insoweit bestehen zwei Ansätze: Kostenäquivalenz (Ausgleich der durch gemeindliche Leistungen verursachten Kosten) einerseits und Nutzenäquivalenz (Abschöpfung eines auf die Leistungen der Gemeinde zurückführbaren Nutzens) andererseits.

bb. Kein Nachweis einer nachvollziehbaren realitätsgerechten Kosten- oder Nutzenrelation

Allerdings muss erklärt werden können, in welchem inneren Zusammenhang Belastungsgrund (Kosten- oder Nutzenäquivalenzprinzip) und Bemessungsgrundlage (Grundstücks- und Gebäudefläche x Faktor) stehen. Auch hier gilt, dass das Gebot einer realitätsgerechten Kosten- oder Nutzenrelation zu beachten ist (siehe bereits IV. 1. c.). Die Kernfrage lautet mithin: Welcher eine solche Relationsvorgabe abbildende Bezug lässt sich selbst unter Anerkennung eines weiten Typisierungsspielraums zwischen den kommunalen Kosten oder den gezogenen/ ziehbaren Vorteilen zur Grundstücks- und Gebäudefläche und vor allem den gewählten Faktoren herstellen? Direkte Zurechenbarkeit scheidet aus; hier dürfte das Feld auch bereits weitgehend durch Gebühren und Beiträge besetzt sein. Es kann also nur noch um nicht mehr direkt zurechenbare Kosten oder Vorteile gehen. Ich kann insoweit indes nicht erkennen, dass sich hier derart pauschal ein rationaler Zusammenhang zwischen der Grundstücks- und Gebäudefläche einerseits und den gemeindlichen Kosten bzw. der Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen (insbesondere: Infrastruktur) andererseits begründen lässt.⁷⁶ Kommunale Ausgaben und der Nutzen aus kommunalen Leistungen dürften vielmehr standortabhängig sein. Dies wurde im Schrifttum vor allem am Beispiel kommunaler Verkehrsinfrastrukturleistungen begründet.⁷⁷ Schon angesichts dessen kann man nicht davon sprechen, dass der Äquivalenzgedanke in der

⁷⁵ Vgl. nur BVerfG, Beschluss vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04.

⁷⁶ Ebenso *Lars P. Feld/Benedikt Fritz*, DStJG 35 (2012), 61 (78); *Dirk Löhr*, BB 2020, 1687 (1689); *Thorsten Ingo Schmidt*, DStR 2020, 249 (252 f.); *Roman Seer*, DB 2018, 1488 (1493) (begrifflich erweise sich die Äquivalenz als Etikettenschwindel).

⁷⁷ Siehe *Dirk Löhr*, BB 2020, 1687 (1690).

Bemessungsgrundlage irgendwie sichtbar wird. Und vor allem: Was soll mit den sog. Äquivalenzzahlen gemessen werden? Hierzu fehlt bisher jede Erklärung, so dass sich die Vermutung aufdrängt, dass sie willkürlich gewählt sind. Dabei muss man sich vergegenwärtigen, dass diese Äquivalenzzahlen maßgeblich die Belastungsverteilung zwischen den verschiedenen Steuerpflichtigen bestimmen. Wer trotz des fehlenden Begründungszusammenhangs zwischen Bemessungsgrundlage und Belastungsgrund sowie der Willkürlichkeit der Äquivalenzzahlen das Flächenmodell für verfassungsfest hält⁷⁸, entbindet den Gesetzgeber letztlich von allen Mindestanforderungen, die das Bundesverfassungsgericht in der Grundsteuerentscheidung formuliert hat. Der Gesetzgeber mag hier anzuerkennende politische Spielräume haben, aber das Bundesverfassungsgericht hat keinen Freibrief zur Beliebigkeit der Bemessungsgrundlage erteilt. Angesichts dessen halte ich den gegenüber dem Flächenmodell geltend gemachten Verfassungswidrigkeitseinwand⁷⁹ für begründet.

Für das Flächenlage-Modell ist diese Einschätzung nicht so zwingend. Durch den Lagefaktor wird zumindest ein (grober) relativer Zusammenhang zwischen Ertragskraft, Lage und dem hier klar als Belastungsgrund gewählten Nutzen (Nutzenäquivalenz) hergestellt. Dann ergibt sich für den relativen Ansatz des Flächenlage-Modells zumindest der Ansatz eines Begründungszusammenhangs. Wegen der relativen Betrachtung ist dieser allerdings deutlich geringer ausgeprägt und zudem relativiert der – im Hessischen Eckpunktepapier wohl politisch frei gesetzte – Exponent den Lagefaktor sodann wieder. Es wird daher nur „gedämpft“ – regressiv wirkend – eine Tendenz nachgezeichnet.⁸⁰ Ob dies auch unter Anerkennung eines im Hinblick auf die Vollzugsfähigkeit weiten Typisierungsspielraums des Gesetzgebers eine verfassungsrechtlich zulässige Abbildung einer realitätsgerechten Nutzenrelation ist, ist meines Erachtens eine offene Frage. Ich sehe das Flächenlage-Modell daher aus verfassungsrechtlicher Sicht vorerst (d. h. vorbehaltlich weitergehender Konkretisierungen der angedachten Entwürfe) kritisch.⁸¹

⁷⁸ Namentlich vor allem *Gregor Kirchhof*, Gutachten im Auftrag des Zentraler Immobilien Ausschuss e. V., 2020, S. 46 ff.; abrufbar unter https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Positionen/PDF/zia_gutachten_grundsteuer_kirchhof.pdf, zuletzt abgerufen am 29.10.2020; *Volker Freund* (Steuerabteilungsleiter im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen), FR 2019, 931 (938 ff.); im Ergebnis womöglich auch *Joachim Lang*, DStJG 35 (2012), 307 (317 f.), der allerdings – dies zeigt der Kontext seiner Ausführungen – eher eine lenkende umweltnutzengerechte Steuer im Blick hat.

⁷⁹ Vor allem *Thorsten Ingo Schmidt*, DStR 2020, 249 (252 f.).

⁸⁰ Kritisch wegen dieser Inkonsequenz vor allem *Dirk Löhr*, BB 2020, 1687 (1690).

⁸¹ Für eine Gleichheitskonformität hingegen (im Hinblick auf die Anerkennung schon des reinen Flächenmodells konsequent) *Gregor Kirchhof*, Gutachten im Auftrag des Zentraler Immobilien Ausschuss e. V., 2020, S. 49 f., dort bezogen auf das Modell der niedersächsischen Finanzverwaltung.

V. Stellungnahme zur Administrierbarkeit

1. Maßstab und zeitlicher Bezugspunkt für eine „einfache Administrierbarkeit“

Die Frage der einfacheren Administrierbarkeit zielt unter anderem auf den Vollzug des Steuergesetzes durch die Finanzverwaltung ab. Es geht um die Frage, wie viel Sach- und Personalressourcen erforderlich sind und inwieweit durch den Einsatz digitaler Schnittstellen und der Automation des Steuerverwaltungsverfahrens der Steuervollzug ressourcenschonend gestaltet werden kann. Da sich Steuern (sinnvollerweise) nicht ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen vollziehen lassen, wird man unter dem Stichwort der „Administrierbarkeit“ zudem die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen, die Lebenszeit und Geld kosten (können), betrachten. Das zeigt schon das vielfach anzutreffende Erfordernis einer Steuererklärung: Der Steuerpflichtige muss die für die Steuererklärung notwendigen Daten dokumentieren, ermitteln und ggfs. aufbereiten. Da die Steuererklärungen vielfach bereits das Ergebnis einer rechtlichen Vorabwürdigung abfragen (selbst qm-Angaben zur Wohnfläche kann man nur zutreffend machen, wenn man um den rechtlichen Begriff der Wohnfläche weiß und diesen auf seine Wohnung angewendet hat), muss er auch dies – gegebenenfalls unter Inanspruchnahme eines Steuerberaters – leisten.

Quantitative Aussagen zu den Vollzugskosten kann ich insoweit nicht treffen. Ich beschränke mich auf strukturelle Fragen, die typischerweise vollzugsrelevant sind. Dabei geht es weniger um die Komplexität eines Bewertungsverfahrens. Denn Komplexität muss nicht zwingend zu einem höheren Vollzugaufwand führen. Reine Berechnungsfragen sind in Anbetracht der Datenverarbeitungsmöglichkeiten durchweg automationsfähig. Die viel entscheidendere Frage ist, ob mit einem Bewertungsverfahren, das mehr Rechenschritte vorsieht als ein anderes Bewertungsverfahren, auch mehr Vollzugaufwand sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung verbunden sind. Das wiederum ist eine Frage der Datengrundlage und vor allem der Datenbeschaffung. Bezogen auf die hier in Rede stehenden Gesetze, Entwürfe bzw. Modelle muss die Frage daher lauten: Geht mit einer einfacheren Berechnung auch ein weniger an Daten, Datenbeschaffungsaufwand, Datenverifikation und Datenanpassung einher.

Alle Modelle nehmen für sich in Anspruch, über entsprechende Schnittstellen auf amtlich verfügbare Daten zugreifen zu können. Nach der Vorstellung aller Gesetzes- bzw. Entwurfsverfasser sollen sich die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen im Idealfall auf eine „Kontroll- und Ergänzungspflicht“ reduzieren. Die Gesetzesbegründung zum Bundesgrundsteuerrecht rekurriert insoweit wenig überraschend auf ein Schlagwort, das Ausdruck des modernen, serviceorientierten Steuervollzugs sein soll: die vorausgefüllte Steuererklärung.⁸² Die Begründung zum baden-württembergischen Entwurf verwendet diese Begrifflichkeit nicht selbst, aber anlässlich der Wiedergabe der Verbandsstimmungen fällt der Begriff. Anlässlich der ersten Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 wird die Vollzugsrealität einen solchen Idealzustand indes womöglich nicht erreichen. Für die

⁸² BT-Drucks. 19/11085, 96.

nachfolgende Betrachtung blende ich dies aus. Denn die Administrierbarkeit eines Gesetzes sollte man nicht in Bezug auf eine Momentaufnahme des Erstanwendungszeitpunktes beurteilen, sondern langfristig. Gleichwohl stehen die nachfolgenden Aussagen stets unter dem Vorbehalt, dass die jeweils angekündigten digitalen Schnittstellen, elektronischen Workflows und Automatisierungen auch wirklich eingerichtet werden.

2. Bundesgrundsteuerrecht in der Fassung des Grundsteuerreformgesetzes vom 26.11.2019

a. Bewertungsrelevante Daten

Für die Ermittlung des Grundsteuerwertes bedarf es je nach Grundstücksart unterschiedlicher Daten.

Für die Bewertung eines unbebauten Grundstücks sind erforderlich:

- Grundstücksgröße
- Bodenrichtwert

Unterstellt man, dass die im Rahmen des Jahressteuergesetz 2020 vorgeschlagene Ergänzung des § 247 BewG Gesetz wird, ist der Bodenrichtwert in den meisten Fällen unverändert zu übernehmen. Beide Daten ergeben sich aus amtlichen Datenbeständen und können – entsprechende Schnittstellen unterstellt – digital übermittelt, automatisiert verarbeitet werden und entweder direkt in einer Feststellung des Grundsteuerwertes münden oder dem Steuerpflichtigen als vorausgefüllte Steuererklärung zur Verfügung gestellt werden.

Für die Bewertung eines bebauten Wohngrundstücks sind erforderlich:

- Grundstücksgröße
- Bodenrichtwert
- Wohn-/Nutzfläche und Art der Nutzung (Wohnen/ Nicht-Wohnen)
- Gebäudealter

Für Grundstücksgröße und Bodenrichtwert gilt das bereits zum unbebauten Grundstück Gesagte.

Die Wohn- und Nutzfläche muss der Steuerpflichtige ermitteln und erklären. Entsprechendes gilt für das Gebäudebaujahr. Die Finanzverwaltung verfügt nach meinem Kenntnissstand zwar vielfach über diese Daten, vor allem in den sog. Einheitswertakten. Der Datenbestand ist allerdings wohl nicht digital verfügbar und dürfte zudem – genaue Angaben kann insoweit nur die Fachverwaltung machen – zum Teil auch aktualisierungsbedürftig sein. Letzteres ist unter anderem darauf zurückzuführen, dass im Zuge von Bauordnungsreformen mit der Zeit einige Bauvorhaben bauordnungsrechtlich genehmigungsfrei wurden und somit die Bauaufsichtsbehörden insoweit als Informationsquelle ausfielen. Dies wiederum wurde nicht durch eine entsprechende Anzeigepflicht des Steuerpflichtigen aufgefangen.

Eine solche existierte im alten Recht nicht, weshalb der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss zu Recht von einem nicht mehr hinnehmbaren Vollzugsdefizit gesprochen hat.⁸³ Angesichts dessen ist eine Aktualisierung und Verifikation des Grundstücksdatenbestandes erforderlich. Dies kann nur durch die entsprechende Mitwirkung des Steuerpflichtigen gelingen.

Dessen Mitwirkungsaufwand dürfte überschaubar sein. Vermieter verfügen vielfach über Wohn- und Nutzflächendaten, weil sie nicht selten in Mietverträgen festgehalten werden. Zudem erstellen Steuerpflichtige, die Vermietungseinkünfte erzielen, für das Anschaffungs- oder Herstellungsjahr des Vermietungsobjektes typischerweise eine Aufteilungsbeziehung für den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits. Auch hierfür bedarf es in der Regel schon Wohn- und Nutzflächenangaben. Ferner fragt die Anlage V zur Einkommensteuererklärung diese Daten bereits heute Jahr für Jahr ab. Bei vielen Neubauten sind die Daten zudem anlässlich der Einheitswertermittlung – insbesondere auch von ihre Grundstücke selbstnutzenden Steuerpflichtigen – abgefragt worden. Sollten die Daten nicht mehr beim Steuerpflichtigen vorhanden sein – wobei ich davon ausgehen, dass jedenfalls bei den Steuerpflichtigen, die selbst Bauherren waren, die Bauunterlagen überwiegend noch vorhanden sind – kann subsidiär auch das Finanzamt Auskunft über die aktenkundigen Daten geben. Dessen ungeachtet dürfte es die Steuerpflichtigen auch nicht über Gebühr belasten, (in der Regel) einmalig die Wohn-/Nutzfläche ihrer Räumlichkeiten – vermutlich nach Maßgabe der Wohnflächenverordnung – zu ermitteln und gegebenenfalls bei der Bauaufsichtsbehörde das Baujahr zu erfragen.

Unter Vollzugsgesichtspunkten weist das Gebäudealter freilich einen klärungsbedürftigen Aspekt auf. Baumaßnahmen, die der Bezugsfertigkeit nachfolgen und die die Nutzungsdauer verlängern (§ 253 Abs. 2 Satz 4 BewG), müssen als solche erkannt, erklärt und verifiziert werden. Allerdings wird man diesen Aspekt nicht überschätzen dürfen. Die Frage wird schon wegen der Mindestrestnutzungsdauer von 30 % in vielen Fällen nicht virulent. Zudem hat es die Verwaltung durch die Formulierung der maßgeblichen Kriterien, anhand derer eine nutzungsverlängernde Baumaßnahme zu bestimmen ist, selbst in der Hand, diesen Teilaspekt vollzugsfähig zu halten. Nach meinem Kenntnisstand wird jedenfalls auf Bundesebene (anlässlich der Abstimmung koordinierter Ländererlasse für die Bundesländer, die das Bundesgrundsteuerrecht gelten lassen [wollen]) diskutiert, dass – in Abweichung von der bisherigen Verwaltungspraxis⁸⁴ – hier künftig eine sehr zurückhaltende (vollzugsfreundliche) Position eingenommen werden soll. Darüber kann allerdings nur die Fachverwaltung Auskunft geben.

In der Gesamtschau erachte ich die Bundesregelung zur Bewertung bebauter Wohngrundstücke daher für einfach administrierbar.

⁸³ BFH, Beschluss vom 22.10.2014, II R 16/13 Rn. 74 ff.

⁸⁴ Hier wird mit einem wenig vollzugsfreundlichen „Punktecatalog“ gearbeitet, siehe R B 185.3 ErbStR.

Für die Bewertung eines bebauten Nicht-Wohngrundstücks sind erforderlich:

- Grundstücksgröße
- Bodenrichtwert
- Bruttogrundfläche
- Baujahr
- Gebäudeart
- Normalherstellungskosten
- Baupreisindex

Für Grundstücksgröße und Bodenrichtwert gilt das bereits zum unbebauten Grundstück Gesagte. Für das Baujahr verweise ich auf die Anmerkungen zu den bebauten Wohngrundstücken. Die Bruttogrundfläche muss der Steuerpflichtige ermitteln. Sie ist nicht identisch mit der Wohn-/Nutzfläche, sondern ist die Summe der bezogen auf die jeweilige Gebäudeart marktüblich nutzbaren Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks (siehe weiterführend noch Anlage 42 zum BewG, dort I.). Die anderen Daten gibt der Gesetzgeber vor bzw. sie ergeben sich aus den Daten des Statistischen Bundesamtes.

Das Sachwertverfahren dürfte dem Steuerpflichtigen die meiste Mitwirkung abverlangen und damit auch den meisten Verifikationsbedarf begründen. Zur Quantität und Qualität der insoweit notwendigen Mitwirkung des Steuerpflichtigen kann ich indes keine verallgemeinerungsfähigen Aussagen treffen. Denn entscheidend sind die Eigenarten des Bewertungsobjektes. Büro- und auch viele Ladengrundstücke, die ausschließlich über Vollgeschosse verfügen und vielfach auch keine Abgrenzungsfragen in Bezug auf Betriebsvorrichtungen (diese sind nicht einzubeziehen, s. § 243 Abs. 2 Nr. 2 BewG) aufwerfen, dürften tendenziell keinen größeren Vollzugsaufwand auslösen als Mietwohngrundstücke. Auf der anderen Seite weisen nach meiner Erfahrung vor allem Fabrik-, Montage- und Lagerhallen und andere besondere Gebäude (zum Beispiel ein Einkaufszentrum) viele Besonderheiten auf (Teilgeschosse, Betriebsvorrichtungen). Wie repräsentativ gerade diese anspruchsvolleren Fälle bezogen auf die Masse der im Sachwertverfahren zu bewertenden Grundstücke ist, kann ich nicht beurteilen. Dies kann aber womöglich die Fachverwaltung. Schließlich ist noch anzumerken, dass das Sachwertverfahren in seiner Grundstruktur und auch die notwendigen Daten (Bruttogrundfläche) nicht wenigen Steuerpflichtigen bereits aus vormaligen Einheitsbewertungen und im Übrigen auch aus der Erbschaftsteuerlichen Bedarfswertung bekannt sein dürften.

b. Monitoring

Ungeachtet aller digitalen Datenübermittlungen durch staatliche Stellen und der vom Gesetzgeber selbst vorgegebenen bewertungsrelevanten Daten sieht das Bundesgrundsteuerrecht konzeptionell eine Steuererklärungspflicht des Steuerpflichtigen auf die Hauptfeststellungszeitpunkte vor (unter dem Vorbehalt, dass er hierzu aufgefordert wird, § 228 Abs. 1 BewG). Ferner sieht das Bundesgrundsteuerrecht nunmehr – in zutreffender

Umsetzung der gleichheitsrechtlichen Vorgaben für den steuerlichen Gesamtvollzug⁸⁵ – in § 228 Abs. 2 BewG eine Anzeigepflicht für wertrelevante Veränderungen zwischen den Hauptfeststellungszeitpunkten vor: Eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse, die sich auf die Höhe des Grundsteuerwerts, die Vermögensart oder die Grundstücksart auswirken oder zu einer erstmaligen Feststellung führen kann, ist auf den Beginn des folgenden Kalenderjahres anzuzeigen (Anzeigefrist: ein Monat). Dies verlangt von dem Steuerpflichtigen eine Art „Überwachung“ der grundsteuerlichen Besteuerungsgrundlagen („Monitoring“). Dies dürfte vor allem die Steuerpflichtigen bei gewerblicher Nutzung betreffen, da hier wertrelevante Veränderungen baulicher Art (Veränderung der Bruttogrundfläche) eher anzutreffen sind.

c. Effizienzgewinne bei IT-Verfahren und Software

Im Falle der Übernahme des Bundesgrundsteuerrechts dürfte für das Land NRW eine Zugriffsmöglichkeit auf die Ressourcen des KONSENS-Projektes bestehen. Diese Frage kann indes nur die Fachverwaltung seriös beantworten.

3. Entwurf eines Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer der Landesregierung Baden-Württemberg vom 29.09.2020 (LT-Drucksache BW 16/8907)

a. Bewertungsrelevante Daten

Für die Ermittlung des Grundsteuerwertes bedarf es nach § 38 LGrStG BW-E der Grundstücksfläche und des Bodenrichtwerts. Beide Daten ergeben sich aus amtlichen Datenbeständen und können – entsprechende Schnittstellen unterstellt – digital übermittelt, automatisiert verarbeitet werden und entweder direkt in einer Feststellung des Grundsteuerwertes münden oder dem Steuerpflichtigen als vorausgefüllte Steuererklärung zur Verfügung gestellt werden. Bei isolierter Betrachtung des Grundsteuerwertfeststellungsverfahrens erscheint das baden-württembergische Modell einfach administrierbar – sowohl für die Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen.

Dies gilt in dieser Allgemeinheit allerdings nur dann, wenn auch die übrigen Rahmenbedingungen unverändert bleiben. Der baden-württembergische Landesgesetzgeber geht – ebenso wie der Bundesgesetzgeber – nämlich davon aus, dass sich sein Konzept deshalb weitgehend vollautomatisiert verwirklichen lässt, weil die Bodenrichtwerte „bindend“ sind. Dies entspricht in der Tat der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.⁸⁶ An dieser Stelle soll das damit verbundene verfassungsrechtliche Problem nicht im Detail erörtert werden. Hinzuweisen ist aber zumindest auf Art. 19 Abs. 4 GG, wonach der Steuerpflichtige grundsätzlich die Möglichkeit haben muss, sich sowohl im Verwaltungs- als auch Gerichtsverfahren hinsichtlich jedes einzelnen Tatbestandsmerkmals, welches den Eingriff in seine Rechtsstellung legitimiert, zu behaupten (vollständige richterliche Kontrolle

⁸⁵ BFH, Beschluss vom 22.10.2014, II R 16/13 Rn. 74 ff.

⁸⁶ Siehe nur BFH, Urteil vom 11.5.2005, II R 21/02 Rn. 11.

in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht).⁸⁷ Ausnahmen sind zulässig, müssen aber durch Gesetz angeordnet werden und bedürfen eines sachlichen Grundes. Gemessen hieran lässt sich der Beurteilungsspielraum, der den Gutachterausschüssen aufgrund ihrer besonderen Sachkunde und Erfahrung in Ansehung des Ableitungsvorgangs bisher zugestanden wurde, rechtfertigen. Für die Rechtfertigung war aber bisher auch relevant, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit eines gutachterlichen Gegenbeweises hat.⁸⁸ Die Kollegin *Johanna Hey* hat diesbezüglich bereits im Bundesgesetzgebungsverfahren zur Grundsteuer zu Recht angemerkt, dass die mangelnde Justiziabilität des Ableitungsvorgangs allerdings fortan kritischer gesehen werden muss, wenn es keine Nachweismöglichkeiten in Bezug auf einen niedrigeren Wert mehr gibt.⁸⁹ Dieser Aspekt verschärft sich im LGrStG BW-E nunmehr sogar noch ein Stück weit, weil hier überhaupt keine Anpassungen mehr vorgesehen sind und der Gesetzgeber vollständig auf die Einhaltung der „30 %-Toleranzregel“ des § 10 Abs. 3 ImmoWertVO vertraut. In rein tatsächlicher Hinsicht wird man nicht ausschließen können, dass die Bodenrichtwerte als einziger Bestandteil des Grundsteuerwertes hinsichtlich ihres Zustandekommens von den Steuerpflichtigen deutlich kritischer hinterfragt werden dürften. In rechtlicher Hinsicht kann dann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzgerichte wegen Art. 19 Abs. 4 GG die Kontrolldichte erhöhen. Im neuen Recht dürfte dabei vor allem die Beachtung des § 10 Abs. 3 ImmoWertVO in den gerichtlichen Fokus rücken. Freilich kann niemand vorhersagen, wie sich die Rechtsprechung künftig hierzu positionieren wird. Es überrascht allerdings, dass der baden-württembergische Entwurf diesen für den Vollzugsaufwand nicht unerheblichen Aspekt gar nicht aufgreift.

b. Messzahlrelevante Daten

Der baden-württembergische Entwurf sieht – was bei einem Bodenwertmodell nicht zwingend erforderlich wäre – die Anwendung nach der Nutzungsart differenzierender Messzahlen vor. Das hat zur Folge, dass doch mehr Daten erhoben werden müssen als lediglich Grundstücksfläche und Bodenrichtwert. Insbesondere bei gemischt genutzten Grundstücken muss die Finanzverwaltung prüfen, ob die Wohnfläche die Nicht-Wohnfläche überwiegt. Der Entwurf geht zwar (meines Erachtens lebensnah) davon aus, dass bei vielen Grundstücken die Zuordnung einfach ist.⁹⁰ Gleichwohl müssen die Daten in gewiss nicht zu vernachlässigen Fällen abgefragt werden, vom Steuerpflichtigen ermittelt bzw. vorgehalten und am Ende auch von der Verwaltung zumindest in einem für einen gleichheitskonformen strukturellen Gesamtvollzug ausreichendem Maße verifiziert werden.

Wie viele Gebäude dies letztlich betrifft, kann ich indes nicht prognostizieren. Die Finanzverwaltung wird aber anhand ihrer Daten zur Einheitsbewertung Auskunft darüber geben können, wie hoch die Anzahl der gemischt-genutzten Gebäude im Sinne von § 75 Abs. 4 BewG ist und dies kann ein erster Anhaltspunkt für die Prognose sein (in Bezug

⁸⁷ Statt vieler BVerfG, Beschluss vom 31.5.2011, 1 BvR 857/07.

⁸⁸ BFH, Urteil vom 11.5.2005, II R 21/02 Rn. 11.

⁸⁹ *Johanna Hey*, ZG 2019, 297 (317 f.); ebenso *Roman Seer*, FR 2019, 941 (948).

⁹⁰ LT-Drucks. BW 16/8907, 82.

auf die Aussagekraft der Daten ist indes zu beachten, dass nach § 75 BewG die Wohnnutzungsquote bei einem Mietwohngrundstück bei 80 % liegen muss, während § 40 Abs. 3 LGrStG BW-E 50 % ausreichen lässt). Festzuhalten ist jedenfalls, dass die für den Vollzug des LGrStG BW-E notwendigen Daten (Grundstücksfläche, Bodenrichtwert, Wohn- und Nutzfläche insgesamt, Wohnfläche im Besonderen) dann doch in einem größeren Maße mit dem Bundesgrundsteuerrecht deckungsgleich sind, als es der Entwurf vielfach suggeriert. Soweit ersichtlich fehlt als individuelles, vom Steuerpflichtigen (in der Regel nur einmal bei der ersten Hauptfeststellung, siehe oben V. 2. a.) zu erklärendes Datum nur das „Alter des Gebäudes“.

Dies alles hat ferner zur Folge, dass die Steuerpflichtigen bei gemischt-genutzten Grundstücken – ebenso wie im Bundesgrundsteuermodell – die Nutzungsanteile „beobachten“ (Monitoring, siehe V. 2. b.) und relevante Veränderungen (Wechsel von Wohn- zu Nicht-Wohnnutzung bzw. umkehrt und damit Überschreitung bzw. Unterschreitung der 50 %) anzeigen müssen (siehe § 44 Abs. 2 LGrStG BW-E).

c. Effizienzgewinne bei IT-Verfahren und Software

Die Software für den weitgehend automatisierten Vollzug des Bodenwertmodells muss nach meinem Kenntnistand noch entwickelt bzw. beschafft werden. Davon geht auch der Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN aus und verweist in diesem Zusammenhang auf Effizienzgewinne, die sich daraus ergeben können, dass zwei Bundesländer identische IT-Verfahren und Software nutzen. Das ist richtig, aber auch nur eine Frage der Perspektive: Wer das Bundesgrundsteuerrecht übernimmt, wird gemeinsam mit dem Bund und mit den Bundesländern, die dieses Modell übernehmen, ebenso Synergieeffekte realisieren können (siehe bereits V. 2. c.).

d. Wechselwirkung mit der Gewerbesteuer

Zu guter Letzt möchte ich auf eine Wechselwirkung mit der Gewerbesteuer hinweisen, die es zu beobachten gilt: Die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage wird grundsätzlich gekürzt um 1,2 Prozent des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, sog. einfache Kürzung). Die Regelung dient der (freilich im Ergebnis nur sehr unvollkommen erreichten) Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung mit Realsteuern, also Grundsteuer und Gewerbesteuer.⁹¹ Eine Anpassung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG an das neue Grundsteuerrecht des Bundes ist bisher noch nicht erfolgt.

Wenn der Bundesgesetzgeber die Regelung anpasst, wird er sich die Frage stellen müssen, wie er mit den konzeptionell verschiedenen Grundsteuerwerten in den Ländern umgeht. Sollte der Gesetzgeber an dem Konzept des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (Kürzung zwecks Vermeidung einer Doppelbelastung) festhalten, ist eine denkbare Option, dass er (allein) den nach Bundesrecht ermittelten Grundsteuerwert für maßgeblich erklärt. Die

⁹¹ BT-Drucks. 9/842, 70 f.; BFH-Urteil vom 18.4.2000, VIII R 68/98.

Landesfinanzbehörden müssten für Gewerbetreibende, die über eigenen Grundbesitz verfügen, die Grundstücke also doppelt bewerten, einmal für die Grundsteuer selbst (nach Landesrecht) und einmal für die Gewerbesteuer (nach Bundesrecht). Ich halte es für sehr unwahrscheinlich, dass dieser Fall eintritt. Anlässlich einer Podiumsdiskussion vor einigen Wochen hat ein Vertreter/ eine Vertreterin des Bundesfinanzministeriums die Frage allerdings als offen bezeichnet.

Ungeachtet der Frage, welche Lösung der Bundestag am Ende präferieren wird, sollte man dieses – die Administrierbarkeit für einen Teil der wirtschaftlichen Einheiten in Frage stellende – Risiko schon deshalb nicht überschätzen, weil die Änderung des GewStG der Zustimmung der Länder bedarf. Denn für eine Fortführung der sog. einfachen gewerbesteuerlichen Kürzung ist eine solche Änderung erforderlich. Derzeit verweist § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG explizit auf den Einheitswert und wenn es keine Einheitswerte mehr gibt, gibt es auch (bundesweit) keine Kürzung mehr. Ohne eine Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tritt also der Grundsteuerwert nicht automatisch an die Stelle des Einheitswertes. Der Landesgesetzgeber muss die gewerbesteuerliche Wechselwirkung daher nicht in seine Abwägung über das Für und Wider einer Abweichungsgesetzgebung einstellen. Das Land muss lediglich in Ansehung der künftigen gewerbesteuerlichen Bundesgesetzgebung – ebenso wie wegen des bereits unter III. 3. a. beschriebenen theoretisch denkbaren „Ping-Ping-Effekts“ im Hinblick auf Art. 72 Abs. 3 Satz 3 GG – „wachsam“ sein.

4. Wertunabhängige Modelle (reines Flächenmodell und Flächen-Lagemodell)

Das reine Flächenmodell kommt mit den Daten „Grundstücksfläche“ und „Gebäudefläche“ aus. In Bezug auf die Gebäudefläche wird ein weitgehend automatisiertes Verfahren erwo-gen, dessen Realisierbarkeit ich nicht beurteilen kann. Der Steuerpflichtige kann allerdings die konkrete Gebäudefläche nachweisen. In wie vielen Fällen Steuerpflichtige dies tun werden, lässt sich nur prognostizieren, wenn man weiß, wie groß die Abweichungen zwischen dem automatisiert ermittelten Wert und den tatsächlichen Gebäudeflächen zu Lasten der Steuerpflichtigen sein werden. Umso größer die Diskrepanz ist, umso mehr Steuerpflichtige werden von der Möglichkeit des Gegenbeweises Gebrauch machen. Des-sen ungeachtet geht das Eckpunktepapier davon aus, dass sich die Gebäudefläche bei besonderen Gebäuden (Fabrik-, Montage- und Lagerhallen, Einkaufszentren etc.) und bei gemischt-genutzte-Grundstücken wohl nicht automatisiert ermitteln lässt. Dies soll 10 % der Grundstücke betreffen.⁹² Zumindest für diese Grundstücke bleibt es daher bei dem gleichen Ermittlungs- und Verifikationsaufwand, der auch mit dem Sachwertverfahren im Bundesgrundsteuermodell einhergeht. Entsprechendes gilt für den Monitoringaufwand im weiteren Zeitablauf.

⁹² Eckpunktepapier für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, S. 14; abrufbar unter https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf, zuletzt abgerufen am 28.10.2020.

Für das Flächen-Lage-Modell dürfte dies alles weitgehend entsprechend gelten. Hinzu kommt indes noch der Bodenrichtwert bzw. der hieraus abgeleitete Lagefaktor als Datum, der allerdings digital beigelegt und verarbeitet werden kann.

Für Rückfragen und weitergehende Erläuterungen stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



(Marcel Krumm)

Universitätsprofessor
im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht Münster