

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Leitlinien
für eine Reform der Grundsteuer

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Matthias Roith, B.A.

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Scheffler/Roith, ifst-Schrift 526 (2018)

ISBN: 978-3-89737-187-3

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Matthias Roith, B.A.

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 526:

Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

Das Bundesverfassungsgericht hat erwartungsgemäß entschieden, dass das geltende Grundsteuerrecht nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis spätestens zum 31.12.2019 eine gesetzliche Neuregelung zu treffen. Für die Umsetzung dieser noch zu bestimmenden Neuregelung wird ein Zeitraum von maximal fünf Jahren eingeräumt. Spätestens zum 1.1.2025 müssen die neuen Regeln angewendet werden.

In der seit mehr als zwei Jahrzehnten geführten Diskussion wurden mehrere Reformmodelle vorgestellt. Dazu gehören unter anderem das Verkehrswertmodell, Mietwertmodell, Kostenwertmodell, Kombinationsmodell, Flächenmodell, die Bodenwertsteuer und Bodenflächensteuer. Die Vorschläge unterscheiden sich sowohl hinsichtlich der Abgrenzung des Steuergegenstands als auch in Bezug auf die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage. Zum Teil wird auch die Abschaffung der Grundsteuer gefordert.

Bei der Bewertung des Grundbesitzes besteht ein Zielkonflikt zwischen der nach der Konzeption erforderlichen Bewertung mit dem Verkehrswert und den bei der Umsetzung auftretenden praktischen Schwierigkeiten. In dieser Schrift werden die wichtigsten Kriterien aufgezeigt, die bei einer Reform der Grundsteuer zu beachten sind. Die zahlreichen offenen Punkte verdeutlichen, weshalb eine Grundsteuerreform so schwierig ist. Aus den Analysen wird verständlich, dass die Diskussion um die Neuregelung der Grundsteuer auch nach vielen Jahren noch nicht abgeschlossen ist. Bei der Reform der Grundsteuer wird es also keine „Ideallösung“ geben. Legt man strenge Maßstäbe an die Anforderung an, die eine Neuregelung der Grundsteuer erfüllen soll, wird möglicherweise keines der diskutierten Reformmodelle umgesetzt werden können. Deshalb muss ein Kompromiss zwischen mehreren, sich widersprechenden Zielen gefunden werden. Welche Aspekte gegeneinander abzuwägen sind, wird in dieser Schrift analysiert.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im September 2018

Inhaltsverzeichnis

Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick	7
I. Problemstellung	12
1. Aufkommen der Grundsteuer	12
2. Verfassungswidrigkeit des geltenden Rechts	14
3. Alternativen für eine Reform der Grundsteuer	17
4. Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung	22
II. Leitlinie für die Grundsteuer: Leistungsfähigkeitsprinzip oder Äquivalenzprinzip	25
III. Ausgestaltung des Steuergegenstands und der Bemessungsgrundlage bei einer Orientierung am Äquivalenzprinzip	30
1. Interpretation des Äquivalenzprinzips	30
a. Individualäquivalenz oder Gruppenäquivalenz	30
b. Kostenorientierte oder nutzenorientierte Interpretation	31
c. Umlage der Grundsteuer auf den Mieter	34
2. Konsequenz für die Ausgestaltung des Steuergegenstands	36
3. Konsequenz für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage	39
IV. Schwierigkeiten bei Umsetzung einer wertorientierten Bemessungsgrundlage	42
1. Fehlende Administrierbarkeit des Verkehrswertmodells	42
2. Alternativen zu einer verkehrswertorientierten Bewertung	43
a. Vorstellung der wichtigsten Reformmodelle	44
b. Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile der Modelle	51
c. Ansatzpunkt für die Findung eines Kompromisses	55
3. Folgen für die Gesetzgebungskompetenz	61
V. Nicht für Wohnzwecke genutzter Grundbesitz	65
1. Gewerbliche Nutzung	65
2. Land- und forstwirtschaftliche Nutzung	69
VI. Interpretation des Ziels „Aufkommensneutralität der Grundsteuer“	72
VII. Schlussfolgerung für den Reformprozess	78
Literaturhinweise	81

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Einteilung der Vorschläge zur Neugestaltung der Grundsteuer	19
Tabelle 2:	Ausgestaltung der Grundsteuer in Abhängigkeit vom steuerpolitischen Leitbild	26
Tabelle 3:	Vor- und Nachteile der Modelle zur Reform der Grundsteuer	52
Tabelle 4:	Empfehlung zur Anwendbarkeit der Reformmodelle	57

Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick

Die Grundsteuer bildet für die Gemeinden eine wichtige und im Zeitablauf stabile Einnahmequelle. Die Grundsteuer wird auch in Zukunft ein wesentlicher Bestandteil des deutschen Steuersystems sein. Es sind keine Alternativen erkennbar, die den bei einem Wegfall der Grundsteuer bei den Gemeinden entstehenden Einnahmefehl ausgleichen könnten.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 10.4.2018 das geltende Grundsteuerrecht als nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen. Die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich daraus, dass sich aufgrund der Aussetzung des für eine Hauptfeststellung vorgesehenen Sechs-Jahres-Turnus (§ 21 Abs. 1 BewG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965) innerhalb des Grundvermögens, d.h. innerhalb derselben Vermögensart, erhebliche Wertverzerrungen ergeben haben. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis spätestens zum 31.12.2019 eine gesetzliche Neuregelung zu treffen. Für die Umsetzung dieser noch zu bestimmenden Neuregelung wird ein Zeitraum von maximal fünf Jahren eingeräumt. Dieser Fünf-Jahres-Zeitraum läuft spätestens am 31.12.2024 ab.

Eine Reform der Grundsteuer wird seit mehr als zwei Jahrzehnten diskutiert. Die in den letzten Jahren vorgestellten Vorschläge zur Reform der Grundsteuer lassen sich in einer groben Vereinfachung nach zwei Kriterien unterteilen. Zum einen geht es darum, ob der Steuergegenstand nur den Grund und Boden umfasst oder ob zusätzlich das sich auf dem Grund und Boden befindliche Gebäude einbezogen wird. Zum anderen ist danach zu differenzieren, ob sich die Bemessungsgrundlage aus dem Wert des Grundbesitzes oder aus seiner Größe, gemessen an der Fläche, ableitet. Zum Teil wird auch die Abschaffung der Grundsteuer gefordert.

In dieser Schrift werden die wichtigsten Aspekte aufgezeigt, die bei einer Reform der Grundsteuer zu beachten sind. Die zahlreichen offenen Punkte verdeutlichen, weshalb eine Grundsteuerreform so schwierig ist. Aus den Analysen wird verständlich, weshalb die Diskussion um die Neuregelung der Grundsteuer auch nach vielen Jahren noch nicht abgeschlossen ist. Die Erläuterungen sollen einen konstruktiven Beitrag zur Diskussion um die Reform der Grundsteuer leisten. Bei den einzelnen Punkten wird versucht, die jeweiligen Vor- und Nachteile so neutral wie möglich zu formulieren. Legt man strenge Maßstäbe an die Anforderungen an, die eine Neuregelung der Grundsteuer erfüllen soll, wird möglicherweise keines der diskutierten

Reformmodelle umgesetzt werden können. Bei der Reform der Grundsteuer wird es also keine „Ideallösung“ geben. Vielmehr muss ein Kompromiss zwischen mehreren, sich widersprechenden Zielen gefunden werden. Welche Aspekte gegeneinander abzuwägen sind, wird in dieser Schrift analysiert.

Bei einer konsequenten Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips wäre das Steueraufkommen der Grundsteuer sehr niedrig. Der aus dem objektiven Nettoprinzip resultierende Abzug von Schulden führt zu einer deutlichen Minderung des Aufkommens, da der zu Wohnzwecken genutzte Grundbesitz häufig zu einem relativ hohen Anteil fremdfinanziert ist. Zu einer weiteren Reduzierung des Steueraufkommens würde der mit dem subjektiven Nettoprinzip begründete Abzug des (grundsteuerlichen) Existenzminimums führen. Aus diesen beiden Aspekten ergibt sich, dass bei einer Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer sehr niedrig ausfallen würde. Die Argumente, die bei einer Begründung der Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip angeführt werden, sprechen eher für eine (umfassende) Vermögensteuer als für eine Steuer, bei der nur der Grundbesitz besteuert wird (Sondervermögensteuer). Wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigung für die Erhebung der Grundsteuer abgelehnt, bleibt nur die Möglichkeit, für die Ausgestaltung der Grundsteuer das Äquivalenzprinzip als Leitlinie heranzuziehen.

Für die Interpretation des Äquivalenzprinzips bestehen mehrere Möglichkeiten. Es wird vorgeschlagen, auf eine Gruppenäquivalenz und eine nutzenorientierte Auslegung des Äquivalenzprinzips abzustellen. Damit werden eine Individualäquivalenz und eine kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips abgelehnt.

Diese Auslegung des Äquivalenzprinzips führt zu dem, dass sich der Steuergegenstand der Grundsteuer sowohl auf den Grund und Boden als auch auf das Gebäude erstrecken soll. Zum anderen folgt daraus, dass eine Bewertung mit dem Verkehrswert vorzunehmen ist.

Bei der Bewertung des Grundbesitzes tritt ein Zielkonflikt zwischen der nach der Konzeption erforderlichen Bewertung mit dem Verkehrswert und den erheblichen Schwierigkeiten auf, diese Leitlinie praktisch umzusetzen. Bei diesem Zielkonflikt handelt es sich allerdings nicht um ein spezielles Problem der Grundsteuer. Vielmehr tritt dieser Zielkonflikt bei jeder vermögensbezogenen Besteuerung auf.

Die Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile der einzelnen Reformvorschläge zeigt, dass keiner gleichzeitig die sich aus dem Äquivalenzprinzip ergebenden Anforderungen und das Kriterium der Administrierbarkeit uneingeschränkt erfüllt. Das Verkehrswertmodell ist zwar aus methodischer Sicht vorzuziehen, da sowohl beim Grund und Boden als auch beim Gebäude auf den Verkehrswert abgestellt wird. Es scheidet allerdings aus, weil es praktisch nicht umgesetzt werden kann.

Das Mietwertmodell und das Kostenwertmodell können als eine besondere Form der Ermittlung des Verkehrswerts angesehen werden. Dazu müsste man sie als eine Sonderform des Ertragswert- bzw. Sachwertverfahrens akzeptieren. Bei beiden Reformvorschlägen stellen sich aber gleichfalls erhebliche Probleme bei der praktischen Umsetzung. Beim Kostenwertmodell ist darüber hinaus die methodische Ausrichtung widersprüchlich.

Die fehlende Orientierung am Verkehrswert ist zwar wenig befriedigend. Ist man aber nicht bereit, zwischen den methodischen Anforderungen und dem Kriterium der praktischen Anwendbarkeit einen Kompromiss einzugehen, kann die Grundsteuer nicht mehr erhoben werden. Will man an der Grundsteuer festhalten, sind deshalb aufgrund der Vollzugskosten von dem theoretischen Leitbild mehr oder weniger große Abstriche zu machen. Eine Möglichkeit, die Probleme mit der Administrierbarkeit des Verkehrswertmodells, des Mietwertmodells oder des Kostenwertmodells anzugehen, wäre es, den Anspruch an die Genauigkeit der Ermittlung des Verkehrswerts zu reduzieren. Der Vorteil wäre, dass damit die Zielsetzung einer verkehrswertorientierten Bewertung nicht vollständig aufgegeben werden müsste.

Dass eine Bewertung des Grundbesitzes mit dem Verkehrswert praktisch möglich ist, zeigt sich daran, dass in anderen Ländern sehr häufig eine wertbezogene Bemessungsgrundlage verwendet wird. Dieser Wert wird entweder aus Verkäufen abgeleitet oder durch eine ertragswertbezogene Bewertung bestimmt. In vielen Staaten wird häufig auch regelmäßig eine Neubewertung durchgeführt.

Werden auch bei einer Reduzierung des Anspruchs an die Genauigkeit die drei Modelle abgelehnt, die in unterschiedlicher Form versuchen, den Verkehrswert zu bestimmen, stehen nur noch wenige Alternativen zur Verfügung. Bei den folgenden Erläuterungen sind die verbleibenden Reformmodelle in der Weise geordnet, dass dem Ziel der Administrierbarkeit ein immer größeres Gewicht beigemessen wird.

Das Kombinationsmodell weist die Vorteile auf, dass sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude besteuert werden und dass hinsichtlich des Grund und Bodens eine verkehrswertorientierte Bewertung vorgenommen wird. Beim Gebäude müssen die Nachteile aus einer flächenorientierten Besteuerung mit den Vorteilen abgewogen werden, dass das Kombinationsmodell dann praktisch umsetzbar ist, wenn man die Bodenrichtwerte als verlässliche Bewertung ansieht und die Ermittlung der Gebäudefläche mit vertretbarem Aufwand für möglich hält.

Das Flächenmodell ist aufgrund seiner kostenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips, d.h. aufgrund seiner fehlenden Ausrichtung am Verkehrswert, abzulehnen. Für dieses Modell spricht allerdings, dass das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird und dass die Administrierbarkeit grundsätzlich gegeben ist.

Eine Bodenwertsteuer oder Bodenflächensteuer sollten aufgrund der Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden nicht eingeführt werden. Bei der Bodenflächensteuer kommt als weiterer negativer Aspekt hinzu, dass keine Anlehnung an den Verkehrswert erfolgt. Diese beiden Reformvorschläge sind nur dann zu bevorzugen, wenn die Entscheidung im Wesentlichen anhand des Aspekts der Vollzugskosten getroffen wird.

Die Komplexität des Gesetzgebungsprozesses erhöht sich dadurch, dass gewerblich genutzte Grundstücke und land- und forstwirtschaftliche Betriebe in das modifizierte Konzept der Grundsteuer einzuordnen sind. Zusätzlich stellt sich die schwierige Aufgabe, die Zusage zu erfüllen, die Grundsteuerreform aufkommensneutral umzusetzen. Des Weiteren sind die Regelungen zur Gesetzgebungskompetenz für eine Änderung des Grundsteuerrechts zu beachten. Steht fest, wie die Grundsteuerreform gestaltet wird, müssen die vorgesehenen Regelungen auf Seiten der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen praktisch umgesetzt werden. Die Auswirkungen einer Grundsteuerreform auf den Länderfinanzausgleich sind gleichfalls ein äußerst bedeutender Punkt im Rahmen des Diskussionsprozesses.

Nicht zu vergessen ist, den Bürgern zu erläutern, weshalb trotz aufkommensneutraler Reform sich bei ihm die Grundsteuer doch erhöht. Es ist unvermeidbar, dass sich nach einer Neuausrichtung der Grundsteuer für den einzelnen Steuerpflichtigen die von ihm zu zahlende Grundsteuer ändert. Für den Einzelnen kann es sowohl zu Erhöhungen als auch zu Minderungen kommen.

Betrachtet man diese umfangreiche Liste der bei einer Grundsteuerreform zu beachtenden Aspekte, wird deutlich, wie schwierig eine Grundsteuerreform ist. Damit wird auch verständlich, dass sich der Reformprozess über einen so langen Zeitraum hinzieht. Die Ausführungen in dieser Schrift sollen helfen, um für die immer noch nicht abgeschlossene Diskussion eine Strukturierung der Argumentation zu erleichtern.

I. Problemstellung

1. Aufkommen der Grundsteuer

Das Aufkommen aus der Grundsteuer belief sich im Jahr 2016 auf 13,65 Mrd. €. Davon entfielen 13,26 Mrd. € oder 97,14 % auf die Grundsteuer B für Grundstücke und 0,39 Mrd. € oder 2,86 % auf die von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben erhobene Grundsteuer A.¹ In den letzten zehn Jahren hat sich das Aufkommen der Grundsteuer von 10,40 Mrd. € im Jahr 2006 um 31,25 % erhöht. In diesem Zehn-Jahres-Zeitraum ist im Bundesgebiet der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B von 394 % um 70 Prozentpunkte auf 464 % angestiegen.²

Die Bautätigkeiten in den letzten Jahren haben dazu geführt, dass sich das Aufkommen der Grundsteuer aus der Grundsteuer B stärker erhöht hat als deren Hebesatz. Von dem gesamten Anstieg bei der Grundsteuer B von

¹ Siehe hierzu und zu den nachfolgenden Zahlenangaben *Statista* (2018a), Steuereinnahmen aus der Grundsteuer in Deutschland von 2003 bis 2017, abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/830404/umfrage/einnahmen-aus-der-grundsteuer/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Statista* (2018b), Steuereinnahmen der Gemeinden/ Gemeindeverbände in Deutschland, abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/76531/umfrage/steuereinnahmen-der-gemeinden-seit-1999/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Statista* (2018c), Entwicklung des gewogenen Durchschnittshebesatzes der Grundsteuer in Deutschland in den Jahren von 2004 bis 2016; abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/826750/umfrage/entwicklung-des-hebesatzes-der-grundsteuer-in-deutschland/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Statistisches Bundesamt* (2010), Statistisches Jahrbuch 2010, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Publikationen/StatistischesJahrbuch/StatistischesJahrbuch2010.pdf?__blob=publicationFile (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Statistisches Bundesamt* (2017), Statistisches Jahrbuch 2017, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Publikationen/StatistischesJahrbuch/StatistischesJahrbuch2017.pdf?__blob=publicationFile (zuletzt abgerufen am 10.9.2018). Zu einer Entwicklung der Hebesätze bei der Grundsteuer B siehe auch *Ernst & Young* (2018), Entwicklung der kommunalen Realsteuern 2005 bis 2017, abrufbar unter [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017/\\$FILE/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017-new.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017/$FILE/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017-new.pdf) (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Wagschal/Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift 508, 2016, 71-82. Zu einer längerfristigen Analyse der Aufkommensentwicklung siehe *Fuest/Thöne*, Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen, 2005, 18-23.

² Bei der Grundsteuer A betrug der Anstieg 38 Prozentpunkte (von 294 % auf 332 %). Das Aufkommen der Grundsteuer A ist von 0,35 Mrd. € um 11,43 % auf 0,39 Mrd. € gestiegen.

3,21 Mrd. € (= 13,26 Mrd. € - 10,05 Mrd. €) lassen sich auf den Steuersatzeffekt 1,79 Mrd. € (entspricht 56 %) und auf den Bemessungsgrundlageneffekt 1,42 Mrd. € (entspricht 44 %) zurückführen.

Das Aufkommen der Grundsteuer macht im Jahr 2016 im Durchschnitt für jeden Einwohner 165 € aus. Im Jahr 2006 waren es noch 126 €.³

Der Anteil der Grundsteuer an den Einnahmen der Gemeinden betrug im Jahr 2016 5,52 %. Im Jahr 2006 waren es noch 6,50 %. Dies entspricht einem Rückgang um 0,98 Prozentpunkte. Bezogen auf die Steuereinnahmen der Gemeinden fiel dieser Rückgang von 15,38 % um 1,56 Prozentpunkte auf 13,82 % deutlicher aus.

Am gesamten Steueraufkommen erreichte die Grundsteuer im Jahr 2016 einen Anteil von 1,93 % (= 13,65 Mrd. € im Vergleich zu 705,79 Mrd. €). Damit nimmt die Grundsteuer bezogen auf alle Steuerarten den 8. Rangplatz ein.⁴ Im internationalen Vergleich erscheint die Grundsteuer in Deutschland relativ gesehen weniger bedeutsam als in anderen Staaten. Bezogen auf das Aufkommen pro Einwohner nimmt Deutschland innerhalb der EU-Staaten den Rangplatz 12 ein. Beim Anteil am Steueraufkommen liegt Deutschland auf dem Rangplatz 19. In Bezug auf den Anteil an den Steuereinnahmen der Gemeinden ergibt sich für Deutschland der 15. Platz.⁵

³ Zum Nachweis der Einwohnerzahl siehe *Statistisches Bundesamt* (2018), Bevölkerung nach dem Gebietsstand in 1 000, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Bevoelkerung/Bevoelkerungsstand/Tabellen/_lrbev03.html (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

⁴ Übersicht über die Aufkommenshöhe nach Steuerart vgl. *Bundesfinanzministerium* (2017), Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010 – 2016, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018). Bei der Ermittlung der Rangfolge wurden sämtliche Erhebungsformen der Einkommensteuer (im Wesentlichen Lohnsteuer, veranlagte Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer) zusammengefasst.

⁵ Vgl. *Claus/Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 509, 2016, 28-31. Aufgrund der unterschiedlichen Finanzierungsstruktur in den EU-Staaten können die Werte allerdings nicht uneingeschränkt miteinander verglichen werden. Zu einer Quantifizierung der Grundsteuerbelastung im Rechtsvergleich siehe auch *Spengel/Heckemeyer/Zinn*, DB 2011, 10.

Diese Werte dürfen nicht so interpretiert werden, dass es sich bei der Grundsteuer um eine relativ unbedeutende Steuerart handelt. Vielmehr bildet die Grundsteuer für die Gemeinden eine wichtige und im Zeitablauf stabile Einnahmequelle.⁶ Ihre Bedeutung wird auch daran erkennbar, wenn man die Grundsteuer mit Steuerarten vergleicht, die in der politischen Diskussion eine große Rolle spielen. Das Aufkommen der Grundsteuer ist mit 13,65 Mrd. € höher als das der Erbschaft- und Schenkungsteuer (7,01 Mrd. €) oder der Grunderwerbsteuer (12,41 Mrd. €). Es ist fast so hoch wie das Aufkommen des Solidaritätszuschlags (16,86 Mrd. €).⁷

2. Verfassungswidrigkeit des geltenden Rechts

Aus den statistischen Angaben lässt sich der Schluss ziehen, dass die Grundsteuer auch in Zukunft Bestandteil des deutschen Steuersystems sein wird. Es sind keine Alternativen erkennbar, die den beim Wegfall der Grundsteuer bei den Gemeinden entstehenden Einnahmefehl ausgleichen könnten. Da das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 10.4.2018⁸ die Vorschriften zur Einheitsbewertung für bebaute Grundstücke in den „alten“ Bundesländern spätestens seit dem Jahr 2002 als nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar angesehen hat, ist der Gesetzgeber zum Handeln gefordert. Der Reformbedarf wird dadurch verstärkt, dass die Verfassungswidrigkeit des geltenden Rechts vermutlich auch für land-

⁶ Zur Eignung der Grundsteuer als Gemeindesteuer siehe z.B. *Andrae*, ifst-Schrift 493, 2013, 14-15; *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Reform der Grundsteuer, 2007, 7; *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483, 2012, 77; *Broer*, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 2013, 191 (193-198); *Henger/Schaefer*, Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, 2015, 16-17.

⁷ Vgl. *Bundesfinanzministerium* (2017), Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010 – 2016, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

⁸ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018, – 1 BvL 11/14 – 1 BvL 12/14 – 1 BvL 1/15 – 1 BvR 639/11 – 1 BvR 889/12, ECLI:DE:BVerfG:2018:ls20180410.1bvl001114. Zu den Stellungnahmen der Bundesländer siehe *SIS Online Nachrichten* (2018), Länder-Finanzminister zur Grundsteuer, abrufbar unter <http://www.sis-verlag.de/archiv/steuerpolitik-gesetzgebung/meldungen/8013-hessens-finanzminister-zur-reform-der-grundsteuer-hessens-finanzminister-zur-reform-der-grundsteuer> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

und forstwirtschaftliches Vermögen und für Grundvermögen in den „neuen“ Bundesländern gilt.⁹

Für den weiteren Verlauf der Diskussion um die Reform der Grundsteuer ist es bedeutsam, dass das Bundesverfassungsgericht eine hinsichtlich Dauer und Struktur bemerkenswerte Fortgeltungsanordnung getroffen hat. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis spätestens zum 31.12.2019 eine gesetzliche Neuregelung zu treffen. Für die Umsetzung dieser noch zu bestimmenden Neuregelung wird ein Zeitraum von maximal 5 Jahren eingeräumt. Dieser Fünf-Jahres-Zeitraum läuft spätestens am 31.12.2024 ab.¹⁰

Das Bundesverfassungsgericht hat ausgeführt, dass für das derzeit geltende Recht der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz hat. Grundlage dafür bildet Art. 125a Abs. 2 GG, nach dem Bundesrecht, das vor der Föderalismusreform geschaffen wurde, grundsätzlich weiterhin anwendbar ist.¹¹ Offen geblieben ist, ob bei einer mehr oder weniger umfangreichen Änderung der Vorschriften für die Grundsteuer die Gesetzgebungskompetenz auf die Länder übergeht. Dies ist durchaus möglich, da die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz nur beim Bund liegt, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht (Art. 72 Abs. 2 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 GG).¹²

Das Bundesverfassungsgericht räumt dem Gesetzgeber für die Ausgestaltung des Steuergegenstands, der Bewertungsvorschriften und des Steuersatzes einen erheblichen Spielraum ein. Es fordert allerdings für die von der Grundsteuer erfassten Steuergegenstände eine Bewertung, deren Relation zueinander realitätsgerecht ist. Die Bewertungsregeln müssen prinzipiell

⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat für diese beiden Vermögensgruppen keine Entscheidung getroffen. Es hat allerdings angedeutet, dass es nicht auszuschließen ist, dass sich die Argumentation für Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern auf andere Formen des Grundbesitzes übertragen lassen, vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 81. Vermutlich gilt dies auch für die in dem Urteil nicht angesprochenen unbebauten Grundstücke.

¹⁰ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 169.

¹¹ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 89.

¹² Zur Gesetzgebungskompetenz siehe Abschnitt IV.3.

geeignet sein, den steuerlichen Belastungsgrund in der Relation zu erfassen.¹³

Das geltende Recht verfolgt als Leitlinie eine Bewertung mit dem Verkehrswert (gemeinen Wert).¹⁴ Ein Auseinanderfallen von Verkehrswert und Einheitswert ist als solches verfassungsrechtlich unbedenklich. Die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich vielmehr daraus, dass sich aufgrund der Aussetzung des für eine Hauptfeststellung vorgesehenen Sechs-Jahres-Turnus (§ 21 Abs. 1 BewG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965) innerhalb des Grundvermögens, d.h. innerhalb derselben Vermögensart, erhebliche Wertverzerrungen ergeben haben. Seit der letzten Hauptfeststellung gab es bei den Faktoren, die in die Bewertung für grundsteuerliche Zwecke eingehen, erhebliche Veränderungen, die weder beim Ertragswertverfahren noch beim Sachwertverfahren in angemessener Form berücksichtigt werden.¹⁵

Diese Wertverzerrungen können nicht damit gerechtfertigt werden, dass die derzeit geltenden Bewertungsregeln im Vergleich zum Verkehrswert generell zu einer Unterbewertung führen.¹⁶ Das Argument, dass die Grundsteuer vermeintlich zu einer geringen Belastung führt, hat das Bundesverfassungsgericht gleichfalls abgelehnt.¹⁷

Die jahrzehntelange Aussetzung der Hauptfeststellung kann auch nicht mit dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt werden. Mit dem geltenden Recht hat der Gesetzgeber keine bewusste Entscheidung für eine Typisierung bzw. Pauschalierung vorgenommen, die sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren soll.¹⁸ Die sich bei der Bemessungsgrundlage

¹³ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 92. Im Rahmen des Verfahrens vor dem BVerfG war nur die Bewertung strittig. Deshalb finden sich in dem Urteil zum Steuergegenstand und zum Steuersatz keine ausführlichen Erläuterungen.

¹⁴ Beim Einheitswert handelt es sich nicht um einen eigenständigen Wertmaßstab, sondern um einen vom Gesetzgeber konstruierten verfahrenstechnischen Wert, vgl. z.B. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 8. Auflage, 2014, 414.

¹⁵ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 110-126.

¹⁶ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 139.

¹⁷ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 140-142.

¹⁸ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 137.

ergebenden Wertverzerrungen können auch nicht durch eine Anpassung der Hebesätze, d.h. über den Steuersatz, ausgeglichen werden.¹⁹

Ob ein strukturelles Vollzugsdefizit besteht (so der Bundesfinanzhof in seinen Vorlagebeschlüssen²⁰), wurde vom Bundesverfassungsgericht nicht geprüft, weil bereits die sich aus den Bewertungsvorschriften ergebenden Wertverzerrungen zu einer Verfassungswidrigkeit der für die Grundsteuer bestehenden Normen geführt haben.²¹

3. Alternativen für eine Reform der Grundsteuer

Eine Reform der Grundsteuer wird nicht erst seit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 10.4.2018 diskutiert, sondern bereits seit mehr als zwei Jahrzehnten. Kurz vor der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hat die amtierende Bundesregierung in ihrem Koalitionsvertrag zur Grundsteuer folgende Ziele formuliert: „Die kommunalen Steuerquellen werden wir sichern. Die Grundsteuer ist eine unverzichtbare Einnahmequelle der Kommunen. Diese wird unter Beachtung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, der Sicherung des derzeitigen Aufkommens sowie unter Beibehaltung des kommunalen Hebesatzrechtes neu geregelt. Durch Schaffung einer Grundsteuer C schaffen wir für die Gemeinden die Möglichkeit, die Verfügbarmachung von bebaubaren Grundstücken für Wohnbauzwecke zu verbessern.“²²

In dem Koalitionsvertrag werden keine konkreten Vorschläge zur zukünftigen Ausgestaltung der Grundsteuer formuliert. Die in den letzten Jahren vorgestellten Vorschläge zur Reform der Grundsteuer lassen sich in einer groben

¹⁹ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 145.

²⁰ Aufgrund des Fehlens von Erklärungspflichten für die Steuerpflichtigen und von Ermittlungspflichten für die Finanzbehörden ist es nicht gewährleistet, dass alle Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse (z.B. Anbau, Ausbau des Dachgeschosses) den Finanzämtern bekannt und durch eine Fortschreibung erfasst werden, vgl. BFH-Beschluss v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II, 957; BFH-Beschluss v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309; BFH-Beschluss v. 17.12.2014 – II R 14/13, BFH/NV 2015, 475.

²¹ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 146.

²² Vgl. *Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD* für die 19. Legislaturperiode, Ein neuer Aufbruch für Europa – Eine neue Dynamik für Deutschland – Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, 2018, Zeilen 5493-5499.

Vereinfachung nach zwei Kriterien unterteilen (Tabelle 1, Seite 19).²³ Zum einen geht es darum, ob der Steuergegenstand nur den Grund und Boden umfasst oder ob zusätzlich das sich auf dem Grund und Boden befindliche Gebäude einbezogen wird. Zum anderen ist danach zu differenzieren, ob sich die Bemessungsgrundlage aus dem Wert des Grundbesitzes oder aus seiner Größe, gemessen an der Fläche, ableitet.²⁴

²³ Zu einer vergleichbaren Einteilung siehe *Fuest/Thöne*, Gemeindefinanzreform (Fn. 1), 54; *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6), 5; *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages* (2010), Modelle zur Reform der Grundsteuer, 7, abrufbar unter <https://www.bundestag.de/blob/406528/d22f6e065409326e331836832ba63f5f/wd-4-087-10-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

²⁴ Zu einem Überblick über die in den letzten Jahren vorgestellten Reformmodellen siehe (in zeitlicher Reihenfolge) *Dieterich*, vhw 2001, 281; *Eekhoff/Lemmer*, vhw 2001, 308 (309-315); *Kronberger Kreis* (Hrsg.), Gute Gemeindesteuern, 2003, 12-14; *Thöne*, Eine neue Grundsteuer – Nur Anhängsel der Gemeindesteuerreform?, 2006, 14-22; *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Reform Grundsteuer (Fn. 6), 12-14; *Jörissen/Coenen*, Sparsame und schonende Flächennutzung – Entwicklung und Steuerbarkeit des Flächenverbrauchs, 2007, 179-188; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer, 2010, 5-6; *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages* (2010), Modelle zur Reform der Grundsteuer, 3-13, abrufbar unter <https://www.bundestag.de/blob/406528/d22f6e065409326e331836832ba63f5f/wd-4-087-10-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Becker*, BB 2011, 535 (536-539); *Bartsch*, KStZ 2011, 164, 205; *Spengel*, StBW 2012, 31 (34-36); *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2012, 815 (815-816); *Troll/Eisele*, Grundsteuergesetz, Kommentar, 11. Auflage, 2014, Anhang V; *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503, 2015, 28-34; *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6), 5-10; *Siebert*, Reform der Grundsteuern – Eine ökonomische Analyse aktuell diskutierter Reformmodelle, 2016, 47-79; *Eisele*, NWB 2018, 1299 (1303-1307); *Hiller/Neubauer*, DSStZ 2018, 281 (284-287); *Suntum/Schultewolter*, Wirtschaftsdienst 2018, 353 (354); *Seer*, in Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Auflage, 2018, § 16, Rz. 38-40; *Kriese/Löhr*, WuM 2018, 321 (321-322); *DIHK*, Grundsteuer ohne weitere Belastung der Unternehmen reformieren, 2018, 4-6.

Tabelle 1: Einteilung der Vorschläge zur Neugestaltung der Grundsteuer

Steuergegenstand	wertorientiert	flächenorientiert
nur Grund und Boden	Bodenwertsteuer	Bodenflächensteuer
Grund und Boden sowie Gebäude	Verkehrswertmodell Mietwertmodell Kostenwertmodell	(reines) Flächenmodell kategorisiertes Flächenmodell
	Kombinationsmodell	
	Grund und Boden	Gebäude
Grundsteuer abschaffen	-.-	-.-

Das Verkehrswertmodell²⁵ stellt auf den aktuellen Wert des Grundstücks ab und bezieht dabei sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude ein. Beim Verkehrswertmodell wird ausgehend von Kaufpreissammlungen anhand der wertbeeinflussenden Faktoren der Wert der jeweiligen Immobilie durch eine Art Vergleichswertverfahren ermittelt. Um den Einfluss der wertbeeinflussenden Größen zu erfassen, werden mathematisch-statistische Verfahren eingesetzt. Durch eine multiple Regressionsanalyse sollen die bewertungsrelevanten Faktoren erfasst werden, wie Lage des Grundstücks, Grundstücksgröße, Grundstücksart, Wohn- und Nutzfläche sowie Baujahr.

Beim Mietwertmodell²⁶ wird der Wert des Grundbesitzes aus der (tatsächlich gezahlten oder erzielbaren) Miete abgeleitet. Beim Mietwertmodell erfolgt die Bewertung also auf der Grundlage eines Ertragswertverfahrens. Das Kostenwertmodell²⁷ ist mit dem Verkehrswertmodell in vielen Bereichen vergleichbar, wenn man es als spezielle Form des Sachwertverfahrens ansieht. Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass der Wert des Grundstücks aus den beim Erwerb durch den Steuerpflichtigen anfallenden Investitionsaufwand abgeleitet wird. Insoweit erfolgt doch eine Loslösung von der Orientierung am Verkehrswert.

Beim Flächenmodell²⁸ werden gleichfalls der Grund und Boden und das Gebäude einbezogen. Der Unterschied besteht darin, dass sich die Bemes-

²⁵ Vgl. *Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie, 2010.*

²⁶ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Reform der Grundsteuer (Fn. 24).*

²⁷ Vgl. BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016.

²⁸ Vgl. *Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010.*

sungsgrundlage aus der Größe des Grundstücks (Fläche des Grund und Bodens, Gebäudefläche) ergibt. Anstelle einer Steuermesszahl, die auf den Wert bezogen ist, wird eine „Äquivalenzziffer“ verwendet, die auf die in qm gemessene Fläche angewendet wird. Beim kategorisierten Flächenmodell²⁹ hängt die „Äquivalenzziffer“ von der individuellen Nutzbarkeit des Grundstücks ab, wie sie in Flächennutzungs- oder Bebauungsplänen ausgewiesen wird.

Das Kombinationsmodell³⁰ ist zwischen den beiden Grundformen einer wert- bzw. flächenorientierten Bewertung einzuordnen. Beim Grund und Boden wird wie beim Verkehrswertmodell der Verkehrswert herangezogen, während beim Gebäude wie beim Flächenmodell auf die Größe des Gebäudes abgestellt wird.

Bei den Reformvorschlägen, die nur den Grund und Boden in den Steuergegenstand einbeziehen, ist danach zu unterscheiden, ob der Wert des Grund und Bodens (Bodenwertsteuer)³¹ oder seine Größe (Bodenflächensteuer)³² herangezogen wird. Zum Teil wird die Abschaffung der Grundsteuer gefordert, d.h. es soll weder der Grund und Boden noch das Gebäude der Grundsteuer unterliegen.³³

Zusätzlich zu diesen grundsätzlichen Fragen werden im Zusammenhang mit der Reform der Grundsteuer einige spezielle Aspekte diskutiert: (1) Es wird die Forderung erhoben, den Bundesländern die Kompetenz einzuräumen, dass sie für die Grundsteuer eigenständige Regeln einführen können. Zumindest soll die Möglichkeit bestehen, eine länderspezifische Steuermesszahl

²⁹ Vgl. *DIHK*, Grundsteuer reformieren (Fn. 24), 6.

³⁰ Vgl. *Bundesland Thüringen*, Reform der Grundsteuer – Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell, 2011.

³¹ Vgl. z.B. *Dieterich/Josten*, Gutachten zur Einführung einer Bodenwertsteuer – Daten zur Auswirkung einer aufkommensneutralen Bodenwertsteuer in ausgewählten Städten, 1998; *Lemmer*, Zur Reform der Grundsteuer, 2004.

³² Vgl. z.B. *Bizer/Lang*, Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, 2000, 53-54.

³³ Vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerreform 1969, 35; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Reform der Grundsteuer, Handlungsbedarf und Reformoptionen, 2011, 17; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, 137; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 2: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, 2003, 965-966.

festzusetzen.³⁴ (2) Es werden Vorschläge unterbreitet, über die Grundsteuer Lenkungszwecke umzusetzen. Angeführt werden unter anderem Aspekte der Wohnungsbaupolitik (z.B. Grundsteuer C)³⁵ und der Umweltpolitik (z.B. Flächennutzungssteuer).³⁶ Diese Reformansätze führen teilweise zu einer erheblichen Veränderung des Charakters der Grundsteuer. Deshalb sollten diese Ziele nicht im Zusammenhang mit der Grundsteuer verfolgt werden, sondern durch eigenständige steuerpolitische Regelungen. (3) Diskutiert wird, ob die derzeit nach § 556 BGB i.V.m. § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung mögliche Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung auf den Mieter rechtlich untersagt werden soll.³⁷ (4) Bei der Grundsteuer E soll die Gewerbesteuer, die der Betreiber einer Windkraftanlage zu zahlen hat, an die Gemeinde gehen, in der sich die Anlage befindet.³⁸ Bei der Grundsteuer E handelt es sich nicht um eine Grundsteuer, sondern um eine spezielle Verteilungsregel für die Gewerbesteuer. Bei Windkraftanlagen soll die in § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG vorgesehene Form der Zerlegung für einen speziellen Anwendungsfall weiter modifiziert werden.

³⁴ Vgl. BR-Drucksache 306/01 v. 17.4.2001; *Söder*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 3 (3).

³⁵ Zur Grundsteuer C siehe *Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD* für die 19. Legislaturperiode, Ein neuer Aufbruch für Europa (Fn. 22), Zeile 5104, 5497-5499; *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages* (2010), Einzelfragen zur Grundsteuer C, abrufbar unter <https://www.bundestag.de/blob/503276/6cce808b218cadffee332d57b6fe9d0e/wd-4-022-17-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

³⁶ Zur Flächennutzungssteuer siehe *Bizer/Lang*, Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, 2000. Als Alternative zur Erfassung im Rahmen der Grundsteuer kann auch eine eigenständige Abgabe wie bspw. eine Bodenschutzabgabe, eine Versiegelungsabgabe oder eine Neuversiegelungsabgabe eingeführt werden, siehe hierzu *Bizer/Ewringmann*, Informationen zur Raumentwicklung 1999, 511 (514-518).

³⁷ Vgl. *o.V.* (2018a), Scholz erwägt, Umlagefähigkeit zu kappen, abrufbar unter https://rp-online.de/politik/deutschland/grundsteuer-olaf-scholz-erwaegt-umlagefaehigkeit-zu-kappen_aid-23787607 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018) sowie *Richter/Heckmann*, *StuW* 2011, 331.

³⁸ Vgl. *o.V.* (2018b), Kommunalvereinigung will Grundsteuer E für Windparks, abrufbar unter <https://www.sueddeutsche.de/news/wirtschaft/energie--schwerin-kommunalvereinigung-will-grundsteuer-e-fuer-windparks-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-180221-99-181176> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

4. Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung

In dieser Schrift werden die wichtigsten Fragen aufgezeigt, die bei einer Reform der Grundsteuer zu beantworten sind. Die zahlreichen offenen Punkte verdeutlichen, weshalb eine Grundsteuerreform so schwierig ist. Aus den Analysen wird verständlich, dass die Diskussion um die Neuregelung der Grundsteuer auch nach vielen Jahren noch nicht abgeschlossen ist. Die Erläuterungen sollen einen konstruktiven Beitrag zur Diskussion um die Reform der Grundsteuer leisten. Bei den einzelnen Punkten wird versucht, die jeweiligen Vor- und Nachteile so neutral wie möglich zu formulieren. Legt man strenge Maßstäbe an die Anforderungen an, die eine Neuregelung der Grundsteuer erfüllen soll, wird möglicherweise keines der diskutierten Reformmodelle umgesetzt werden können. Bei der Reform der Grundsteuer wird es keine „Ideallösung“ geben. Vielmehr muss ein Kompromiss zwischen mehreren, sich widersprechenden Zielen gefunden werden. Welche Aspekte dabei gegeneinander abzuwägen sind, soll in dieser Schrift deutlich werden.

Die folgenden Ausführungen haben den Charakter eines Diskussionsbeitrags. Dies bedeutet, dass die Argumentation in weiten Teilen theseförmig formuliert ist. Es soll erkennbar werden, welche Aspekte bei einer Grundsteuerreform zu beachten sind und aus welchen Gründen zur Bewältigung der sich aus gegenläufigen Zielen ergebenden Zielkonflikten eine Abweichung von der „richtigen“ Leitlinie erforderlich ist und welche „Fehler“ bei einer derartigen Kompromisslösung hingenommen werden müssen.

Ausgangspunkt der Untersuchung bildet die Diskussion, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Äquivalenzprinzip als Leitlinie für die Grundsteuer dienen soll (Abschnitt II.).³⁹ Sieht man die Rechtfertigung der Grundsteuer beim Äquivalenzprinzip, ist dessen Interpretation zu konkretisieren. Aus der Art und Weise der Auslegung des Äquivalenzprinzips kann abgeleitet werden, wie der Steuergegenstand und die Bemessungsgrundlage ausgestaltet sein sollten (Abschnitt III.). Ergebnis dieser Überlegungen wird sein, dass bei der Grundsteuer auch das Gebäude einbezogen werden soll und eine Bewertung mit dem Verkehrswert sachgerecht ist. Deshalb ist zu prüfen, ob diese sich aus dem Äquivalenzprinzip ableitbare Form der Besteuerung ver-

³⁹ Zur Notwendigkeit, die Begründung für die Erhebung der Grundsteuer als Ausgangspunkt zu nehmen, siehe *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 79-80; *Löhr*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 14 (16); *Richter/Heckmann*, *StuW* 2011, 331 (337).

waltungsmäßig bewältigen lässt. Wird die Administrierbarkeit dieses Konzepts abgelehnt, ist nach Alternativen zu suchen, mit denen der Zielkonflikt zwischen der konzeptionell „richtigen“ Besteuerung und der in der Praxis umsetzbaren Form der Besteuerung des Grundbesitzes bewältigt werden kann (Abschnitt IV.). Die zunächst für Grundbesitz, der zu Wohnzwecken genutzt wird, vorgestellten Überlegungen werden im Abschnitt V. auf den Grundbesitz übertragen, der für gewerbliche Zwecke oder für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird. Politische Leitlinie ist es, die Grundsteuerreform aufkommensneutral auszugestalten.⁴⁰ Welche Aspekte bei der Umsetzung dieses Ziels zu beachten sind, wird im Abschnitt VI. erläutert. Abschnitt VII. enthält eine Zusammenfassung der Überlegungen.

Im Abschnitt II. wird begründet, dass sich die Ausgestaltung der Grundsteuer am Äquivalenzprinzip orientieren soll. Es wird davon ausgegangen, dass bei einer Beachtung dieses finanzwissenschaftlich anerkannten Besteuerungsprinzips die Neuregelung des Grundsteuerrechts verfassungsrechtlich zulässig ist. Eine eigenständige Beurteilung aus verfassungsrechtlicher Sicht unterbleibt.

Die Analysen konzentrieren sich auf die Fragen, die bei der Festlegung des Steuergegenstands und der Konkretisierung der Bewertungsregeln zu beachten sind. Ergänzend wird darauf eingegangen, wie das Ziel „Aufkommensneutralität der Grundsteuerreform“ definiert werden kann.

Bei den Überlegungen wird grundsätzlich von einer isolierten Reform der Grundsteuer ausgegangen. Auf das grundsätzliche Verhältnis zur Gewerbesteuer und damit auf die weit reichenden Fragen nach dem Konzept für die Gemeindefinanzierung wird nur an einigen Stellen hingewiesen.⁴¹ Auf die Überlegungen, mit denen die Grundsteuer als Element der Wohnungsbau- politik oder Umweltpolitik eingesetzt werden soll, wird nicht eingegangen.

Auf die Ländergrundsteuer und die Kirchengrundsteuer wird nicht eingegangen. Bei der Ländergrundsteuer handelt es sich um eine Grundsteuer, die zusätzlich zur Gemeindegrundsteuer von den Bundesländern erhoben wird.⁴² In einigen („alten“) Bundesländern wird eine Kirchengrundsteuer als Zuschlag zur Grundsteuer aus land- und forstwirtschaftlichem Grundbesitz

⁴⁰ Statt aller BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, 2, 41-42; *Schäfer*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 5 (6).

⁴¹ Siehe hierzu ausführlich *Fuest/Thöne*, Gemeindefinanzreform (Fn. 1), 84-104.

⁴² Siehe hierzu *Thöne*, Regionalisierung von Steuern, 2014, 50-55.

erhoben, soweit sie die Kircheneinkommensteuer übersteigt. Bemessungsgrundlage bildet der Steuermessbetrag des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (z.B. Art. 4 Nr. 1, Art. 16 KirchStGBay, § 5 KirchStGBW).⁴³

⁴³ Siehe hierzu z.B. *Karg*, Kirchensteuerrecht in der Evang.-Luth. Kirche in Bayern, 2. Auflage, 1969, 26-27.

II. Leitlinie für die Grundsteuer: Leistungsfähigkeitsprinzip oder Äquivalenzprinzip

Bei der Einordnung der Grundsteuer in das Steuersystem werden zumindest implizit unterschiedliche Auffassungen vertreten. Die Bezeichnung als Vermögenssubstanzsteuer, Sollertragsteuer, Sondervermögensteuer oder Teilvermögensteuer deutet auf eine Ausrichtung der Grundsteuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip hin. Demgegenüber sprechen die Charakterisierung als Objekt- bzw. Realsteuer oder Einwohnersteuer dafür, dass sich die Grundsteuer am Äquivalenzprinzip orientiert.⁴⁴

Im Folgenden wird skizziert, wie die Grundsteuer auszugestalten ist, wenn sie über das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden soll (Was-wäre-wenn-Analyse). Diese Ausgestaltung wird in der Tabelle 2 (Seite 26) mit der verglichen, die im geltenden Recht bei der Grundsteuer vorzufinden ist. Diese Gegenüberstellung wird zeigen, dass die Grundsteuer mit dem Äquivalenzprinzip begründet werden kann. Es handelt sich nicht um eine Personensteuer, sondern um eine Objekt- oder Realsteuer.⁴⁵

Bei einer Steuer, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt, sollten alle Wirtschaftsgüter erfasst werden, die einem Steuerpflichtigen zugeordnet werden, und nicht nur der Grundbesitz. Besteuert werden müsste das Weltvermögen und nicht nur die im Inland belegenen Vermögenswerte. Die Bemessungsgrundlage müsste sich am Verkehrswert (gemeinen Wert) orientieren.⁴⁶ Bei

⁴⁴ Zur steuersystematischen Einordnung der Grundsteuer siehe z.B. *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 77-80; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 13. Auflage, 2016, 372-373; *Seer*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 24), § 16, Rz. 1.

⁴⁵ Die Fundustheorie, wonach Eigentum am Grundbesitz deshalb eine höhere Leistungsfähigkeit vermittelt, weil damit relativ sichere Erträge erzielt werden können und weil der Grundbesitz über die Möglichkeit der Beleihung Sicherheit vermittelt, wird in dieser Schrift nicht analysiert. Zur Diskussion, ob eine (höhere) Besteuerung des Eigentümers von Grundbesitz über die Fundustheorie begründet werden kann, siehe z.B. *Hellmann*, Die Besteuerung des privaten Grundeigentums – Ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerformen, 2003, 110; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler* (Hrsg.), Plädoyer gegen eine veraltete Steuerreform (Fn. 33), 30-31; *Schneider/Vieregge*, Die Grundsteuer in der Finanzreform – Eine Studie zur wirtschafts- und finanzpolitischen Problematik der Grundsteuer, 1969, 51-54; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 33), 957.

⁴⁶ Zur Begründung, dass auch beim Bezug auf das Äquivalenzprinzip eine verkehrswertorientierte Bewertung vorzunehmen ist, siehe Abschnitt III.3.

einem Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip sollte das objektive Nettoprinzip angewendet werden, d.h. vom Wert des Grundbesitzes sind die damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten abzuziehen. Bei einer Objektsteuer wird auf den Steuergegenstand als solchen abgestellt, d.h. die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Wert einer Sache. Die mit dieser Sache zusammenhängenden Schulden dürfen nicht abgezogen werden. Wird darauf abgestellt, dass es sich bei der Grundsteuer um eine Realsteuer handelt, dürfen persönliche Merkmale des Eigentümers nicht berücksichtigt werden. Zu diesen individuellen Verhältnissen des Eigentümers gehört unter anderem die Art der Finanzierung des Grundbesitzes. Damit folgt auch bei einer Einordnung der Grundsteuer als Realsteuer für Schulden ein Abzugsverbot. Der beim Rückgriff auf das Äquivalenzprinzip unterlassene Schuldenabzug gewährleistet insoweit eine Finanzierungsneutralität der Besteuerung.

Tabelle 2: Ausgestaltung der Grundsteuer in Abhängigkeit vom steuerpolitischen Leitbild

	Leistungsfähigkeitsprinzip	Äquivalenzprinzip
erfasste Vermögenswerte	alle Wirtschaftsgüter	nur Grundvermögen
Belegenheit des Vermögens	Weltvermögen	nur Inland
Bewertung	Verkehrswert	Verkehrswert
Abzug von Schulden	ja	nein
Berücksichtigung eines Existenzminimums	ja („Grundfreibetrag“)	nein
Steuertarif	progressiv (ggf. indirekte Progression durch Freibetrag)	grundsätzlich linear
Bezug zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer	Doppelbelastung: Nebeneinander von Besteuerung des Sollertrags und des Istertrags	Nebeneinander grundsätzlich rechtfertigbar

Nach dem subjektiven Nettoprinzip müsste eine Grundsteuer, die am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet ist, das persönliche Existenzminimum des Eigentümers berücksichtigen. Diese Form der Nichtbesteuerung beruht auf den gleichen Überlegungen wie die Gewährung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer.⁴⁷ Die Höhe des grundsteuerlichen Existenzmini-

⁴⁷ Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn. 24), § 16, Rz. 3; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* (Fn. 33), 959.

mums ist nicht eindeutig. Vielmehr bestehen in Abhängigkeit davon, welcher Bezugspunkt gewählt wird, für seine Konkretisierung mehrere Möglichkeiten: (1) Der eigene Wohnraum wird generell von der Grundsteuer freigestellt. Dies ist mit der bei der Einkommensteuer für eigengenutzten Wohnraum zugrunde liegenden „Konsumgütlösung“ vergleichbar. (2) Der eigene Wohnraum wird nur insoweit freigestellt, als er den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses nicht übersteigt. Diese Überlegung stützt sich auf die vom BVerfG zur Vermögensteuer vertretene Auffassung.⁴⁸ (3) Eigener Wohnraum wird in Höhe von 60 % der durchschnittlichen Wohnfläche nicht besteuert. Dieser Ansatz knüpft an den bei Untersuchungen zur Einkommensverteilung verwendeten Begriff der Armut an. Danach gilt eine Person als arm, wenn sie über weniger als 60 % des mittleren Einkommens verfügt.⁴⁹ (4) In Anlehnung an die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG wird der eigene Wohnraum insoweit freigestellt, als die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigt. (5) Der eigene Wohnraum wird in dem Umfang nicht besteuert, in dem bei Bedürftigkeit Wohngeld bezahlt werden würde.

Durch die Gewährung eines Freibetrags zur Berücksichtigung des Existenzminimums kommt es (indirekt) zu einer progressiven Besteuerung.⁵⁰ Darüber hinaus könnte diskutiert werden, ob zusätzlich eine direkte Progression gewünscht ist. Nach dem Äquivalenzprinzip müsste der Steuertarif der Grundsteuer grundsätzlich linear verlaufen, d.h. es ist weder zur Berücksichtigung des Existenzminimums ein Freibetrag zu gewähren⁵¹ noch eine Staffelung der Steuermesszahl vorzunehmen, die sich nach dem Wert des Grundbesitzes richtet.⁵²

⁴⁸ Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 33), 962-963 mit Verweis auf BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

⁴⁹ Vgl. *Statistische Ämter des Bundes und der Länder* (2018), Armut und soziale Ausgrenzung, abrufbar unter <http://www.amtliche-sozialberichterstattung.de/A2armutsgefaehrungsschwellen.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

⁵⁰ Zur Definition und den Unterformen eines progressiven Tarifs siehe z.B. *Scheffler*, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern (Fn. 44), 13-15.

⁵¹ Vgl. zur Grundsteuer BVerfG v. 18.2.2009 – BvR 1334/07, NJW 2009, 1868 (1869) und zur Gewerbesteuer BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (237).

⁵² Zur Begründung der unterschiedlichen Messzahlen im geltenden Recht siehe *Kühr*, Die neue Grundsteuer, 1973, 65-67 mit Verweis auf BR-Drucksache 140/72 v. 10.3.1972. Zu den eingeschränkten Möglichkeiten, über die Grundsteuer Umverteilungszwecke zu erreichen, siehe *Broer*, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 2013, 191 (198-204).

Bei einer konsequenten Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips wäre das Steueraufkommen der Grundsteuer sehr niedrig. Der aus dem objektiven Nettoprinzip resultierende Abzug von Schulden führt zu einer deutlichen Minderung der Bemessungsgrundlage, da der zu Wohnzwecken genutzte Grundbesitz häufig zu einem relativ hohen Anteil fremdfinanziert ist. Zu einer weiteren Einschränkung würde der mit dem subjektiven Nettoprinzip begründete Abzug des Existenzminimums führen. Zusammen führen diese beiden Aspekte dazu, dass die Grundsteuer weitgehend in Frage gestellt würde. Im Ergebnis würden nur noch der Grundbesitz, der nicht für Wohnungszwecke genutzt wird, sowie unter Umständen „übergroße“ Wohnungen der Besteuerung unterliegen. Bei vermietetem Wohnraum müsste auf die Verhältnisse beim Mieter abgestellt werden, da die Grundsteuer über die Nebenkostenabrechnung an die Mieter weiterbelastet wird (§ 556 BGB i. V.m. § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung). Damit sind die Aussagen, die für eigengenutzten Wohnraum getroffen wurden, auf den Grundbesitz zu übertragen, der zur Nutzung für Wohnzwecke vermietet wird.

Würde an der Grundsteuer festgehalten werden, würde bei einer Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip die Bemessungsgrundlage sehr niedrig ausfallen. Sollte dennoch das mit der Grundsteuer erzielbare Steueraufkommen nicht geschmälert werden, müsste für das verbleibende Grundvermögen der Steuersatz stark erhöht werden. Inwieweit sich der daraus ergebende Steuersatz rechtlich begründen lässt oder von den Betroffenen akzeptiert wird, ist fraglich.

Der Vergleich hat gezeigt, dass die Argumente, die bei einer Begründung der Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip angeführt werden, eher für eine (umfassende) Vermögensteuer sprechen als für eine Steuer, bei der nur der Grundbesitz besteuert wird (Sondervermögensteuer). Bei jeder Form der Substanzbesteuerung besteht allerdings das Problem, dass sie zu einer Doppelbelastung von Erträgen führt. Sowohl bei der Vermögensteuer als auch bei der Grundsteuer kommt es zu einer Besteuerung des Sollertrags. Unabhängig davon unterliegt der tatsächlich erzielte Ertrag der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Bei einer Objekt- oder Realsteuer tritt dieses Argumentationsproblem nicht in gleichem Maße auf. Durch die Grundsteuer sollen die Bürger einen Ausgleich für die Leistungen der Gemeinden schaffen (Äquivalenzprinzip), während die Einkommen- und Körperschaftsteuer die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst, die aus dem erzielten Einkommen resultiert.

Die Schwierigkeit, die Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen, lässt sich auch daran erkennen, wenn man die Tatbestände betrachtet, an die allgemein eine Besteuerung anknüpfen kann.⁵³ Aus methodischer Sicht kann entweder der Mittelverwerb oder die Mittelverwendung besteuert werden: (1) Das deutsche Steuerrecht knüpft über die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an das erzielte Einkommen und damit an den Mittelverwerb an. Bei einer einkommensorientierten Besteuerung kann ein Nebeneinander von Einkommensteuer und eine Besteuerung des Eigentums an Vermögenswerten, d.h. des Vermögensbestands, nicht begründet werden. Vorstehend wurde erläutert, dass ansonsten sowohl das tatsächlich erzielte als auch das erzielbare Einkommen besteuert wird. (2) Eine Besteuerung der Mittelverwendung führt zu einer konsumorientierten Besteuerung. Bei einem derartigen Besteuerungskonzept lässt sich ein Nebeneinander von Konsumausgabensteuer und Substanzbesteuerung nachvollziehen, wenn das Streben nach Besitz von Vermögensgegenständen ein eigenständiges Ziel darstellt.⁵⁴ Ein derartiges Besteuerungskonzept lässt sich nur umsetzen, wenn ein Austauschverhältnis zwischen den verwirklichten Konsumausgaben und dem Wert des zu Beginn des Jahres vorhandenen Vermögens konkretisiert werden kann. Die Lösung dieser Aufgabe ist die Voraussetzung dafür, dass die beiden Größen in einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden können. Da eine derartige Besteuerung in Deutschland nicht existiert, scheidet auch mit diesen Überlegungen eine Begründung der Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip aus.

⁵³ Siehe hierzu *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, 2002, 239-248 (mit der zusätzlichen Unterteilung, ob auf verwirklichte oder auf potentielle Vorgänge abgestellt wird) sowie *Hey*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 24), § 3, Rz. 55-82; *Scheffler*, DStR 2013, Beihefter zu Heft 26, 51* (55*-56*, zur Vermögensteuer).

⁵⁴ Das Nebeneinander von Einkommens- und Vermögensstreben wird in der Betriebswirtschaftslehre als Wohlstandsstreben bezeichnet, vgl. z.B. *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Auflage, 1992, 65-67.

III. Ausgestaltung des Steuergegenstands und der Bemessungsgrundlage bei einer Orientierung am Äquivalenzprinzip

1. Interpretation des Äquivalenzprinzips

a. Individualäquivalenz oder Gruppenäquivalenz

Wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigung für die Erhebung der Grundsteuer abgelehnt, bleibt nur die Möglichkeit, für die Ausgestaltung der Grundsteuer das Äquivalenzprinzip als Leitlinie heranzuziehen.⁵⁵ Das Äquivalenzprinzip verbindet die Einnahmen- und die Ausgabenseite einer Gemeinde miteinander und versucht darüber die Allokation von öffentlichen Gütern zu steuern. Diese Lenkungsfunktion wird im Wesentlichen durch die Belastung der Bürger erreicht (Einnahmen der Gemeinden), die Anreize schafft, den Umfang des Leistungsangebots der Gemeinden mit zu beeinflussen (Ausgaben der Gemeinden). Es sollen nur die Personen zur Grundsteuer herangezogen werden, die die Leistung der Gemeinden in Anspruch nehmen (können). Diese Personen sollten auch über die Höhe des Steuersatzes, bei der Grundsteuer also über die Höhe des Hebesatzes, mitbestimmen können.⁵⁶

Hinsichtlich des persönlichen Bezugspunkts kennt das Äquivalenzprinzip mit der Individualäquivalenz und der Gruppenäquivalenz zwei Unterformen.⁵⁷ Die Individualäquivalenz widerspricht dem Steuerbegriff, wonach Steuern Geldleistungen sind, denen keine konkrete Gegenleistung gegenübersteht (§ 3 Abs. 1 AO). Bei der Gruppenäquivalenz stellt die Steuer eine Gegenleistung für die Leistungen der Gemeinden dar, die nicht über Gebüh-

⁵⁵ Das BVerfG hat das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigung für die Gewerbesteuer anerkannt, obwohl durch die Gewerbesteuerumlage ein Teil der Einnahmen der Gemeinden an andere Gebietskörperschaften weiterzuleiten ist (Art. 106 Abs. 6 S. 4, 5 GG i.V.m. § 6 Gemeindefinanzreformgesetz), vgl. BVerfG, 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1. Da das Aufkommen der Grundsteuer bei den Gemeinden verbleibt, lässt sich auch die Erhebung der Grundsteuer mit dem Äquivalenzprinzip begründen, vgl. *Schulemann*, BB 2012, 813 (814).

⁵⁶ Vgl. *Bizer/Lang*, Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, 2000, 23; *Hansjürgens*, ZfW 1997, 275 (280); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, 1982, 33-34.

⁵⁷ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al.* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, 136-137; *Schäfer*, ORDO 2005, 141 (144).

ren oder Beiträge einer konkreten Person zugeordnet werden können bzw. bei denen eine Zuordnung auf bestimmte Personen nicht gewünscht ist. Damit ist die Äquivalenz auf eine Gruppe bezogen und nicht auf eine einzelne Person.

Da es sich bei der Grundsteuer um eine Steuer handelt, deren Aufkommen einer Gemeinde zusteht, gehören zu der Gruppe, die die Grundsteuer aufbringen soll, alle in dieser Gemeinde ansässigen Bürger. Das Nebeneinander von Grundsteuer und Einkommensteuer kann damit begründet werden, dass zum einen die Leistungen des Bundes und der Länder durch die Einkommensteuer und die Leistungen der Gemeinden über die Grundsteuer finanziert werden und zum anderen die Einkommensteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip und die Grundsteuer dem Äquivalenzprinzip folgt.⁵⁸

b. Kostenorientierte oder nutzenorientierte Interpretation

Als sachlichen Bezugspunkt können entweder die bei der Gemeinde anfallenden Ausgaben (kostenorientierte Interpretation)⁵⁹ oder die bei den Bürgern durch die Leistungen der Gemeinde entstehenden Vorteile (nutzenorientierte Interpretation) gewählt werden. Die kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips ist abzulehnen. Bei dieser Sichtweise müsste sich das Grundsteueraufkommen aus den grundstücksbezogenen Ausgaben der Gemeinden ableiten. Insoweit würde für die Grundsteuer eine gewisse Form der Zweckbindung angenommen. Eine derartige Zweckbindung entspricht aber nicht dem Charakter einer Steuer, nach der die Einnahmen der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der steuererhebenden Gebietskörperschaft

⁵⁸ Die grundsätzlich 15%ige Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG i.V.m. § 1 Gemeindefinanzreformgesetz) schränkt die klare Trennung zwischen den Personen- und Objektsteuern und die damit verbundene Aufkommensberechtigung allerdings ein. Das bei der Gewerbesteuer über die Gewerbesteuerumlage (Art. 106 Abs. 6 S. 4, 5 GG i.V.m. § 6 Gemeindefinanzreformgesetz) auftretende Begründungsproblem stellt sich bei der Grundsteuer nicht.

⁵⁹ Da es sich bei den Leistungen der Gemeinden regelmäßig um öffentliche Güter handelt, scheidet eine Orientierung an der marktpreisorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips aus. Zur Differenzierung zwischen marktpreis- und kostenorientierter Interpretation des Äquivalenzprinzips siehe *Haller*, Die Steuern, 3. Auflage, 1981, 13-14; *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al.* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung (Fn. 57), 137-138; *Scherf*, Öffentliche Finanzen, 2. Auflage, 2011, 195-198; *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 12. Auflage, 2017, 73-75.

dienen sollen (§ 3 Abs. 1 AO). Darüber hinaus besteht bei der Umsetzung dieser Leitidee die praktische Schwierigkeit, dass sich der Finanzbedarf, der sich spezifisch aus Grundstücken ableitet, schwer quantifizieren lässt. Die kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips ist auch deshalb problematisch, da bei ihr der allgemeine Finanzbedarf der Gemeinden bei der Bestimmung der Höhe der Grundsteuer keine Rolle spielen darf.

Bei Ablehnung der kostenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist im Umkehrschluss auf dessen nutzenorientierte Interpretation abzustellen. Dies bedeutet, dass bei der Ausgestaltung der Grundsteuer auf den Nutzen abzustellen ist, den die Bürger aus den Leistungen der Gemeinde haben.⁶⁰ Bei der Umsetzung der nutzenorientierten Sichtweise besteht das Problem, dass sich der Nutzen, den der einzelne Bürger von den Leistungen der Gemeinde hat, nicht bzw. nur sehr schwer quantifizieren lässt. Die Schwierigkeit liegt insbesondere darin, dass die Bürger in der Regel ihre wahren Präferenzen für öffentliche Güter nicht offenlegen und dass bei vielen Leistungen der Gemeinden einzelne Bürger nicht von der Inanspruchnahme von öffentlichen Gütern ausgeschlossen werden können.⁶¹ Deshalb ist eine Typisierung erforderlich.

Eine nutzenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips lässt sich am besten mit einer Kopfsteuer umsetzen.⁶² Dieses Besteuerungskonzept beruht auf der Annahme, dass der Nutzen aus den Leistungen der Gemeinden für jeden Bürger gleich ist, weil grundsätzlich jeder Bürger die Leistungen der Gemeinden in Anspruch nehmen kann. Eine Kopfsteuer lässt sich auch deshalb rechtfertigen, weil die von einer Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben und die damit verbundenen Ausgaben nahezu proportional zur Anzahl der Ein-

⁶⁰ Mit der nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist es nicht vereinbar, wenn über die Grundsteuer Lenkungsziele verfolgt werden sollen. Die angestrebten wohnungsbau- und umweltpolitischen Zwecke sollten außerhalb der Grundsteuer durch eigenständige ordnungspolitische Regelungen verfolgt werden.

⁶¹ Vgl. *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Auflage, 2014, 233.

⁶² Vgl. z.B. *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al. (Hrsg.)*, Gestaltung der Steuerrechtsordnung (Fn. 57), 155.

wohner steigen.⁶³ Folgt man dieser Argumentation, kommt man zu einer Einwohnersteuer. Im Endeffekt wird damit auf die Erhebung einer Grundsteuer, d.h. einer Steuer, die an den Grundbesitz anknüpft, verzichtet. Eine Einwohnersteuer bietet sich zwar aus Effizienzüberlegungen an.⁶⁴ Die mit einer Einwohnersteuer vorgenommene Gleichbehandlung aller Bürger widerspricht aber mit sehr großer Wahrscheinlichkeit den Vorstellungen der Bürger über die Verteilungswirkungen einer Steuer. Für eine Kopfsteuer wird sich deshalb kaum eine politische Mehrheit finden lassen.⁶⁵

Eine weitere Form der Verknüpfung zwischen den Leistungen der Gemeinden und dem sich daraus für die Bürger ergebenden Nutzen stellt eine kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer dar.⁶⁶ Die (bundeseinheitliche) Bemessungsgrundlage für eine kommunale Zuschlagsteuer ist die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Diese Bemessungsgrundlage beruht auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Bei dieser einkommensbezogenen Größe wird sowohl das objektive und subjektive Nettoprinzip als auch der progressive Verlauf des Einkommensteuertarifs beachtet. Die Höhe des (gemeindespezifischen) Zuschlags, d.h. der Steuersatz, orientiert sich am Äquivalenzprinzip. Je mehr Leistungen eine Gemeinde für ihre Bürger erbringt, umso höher wird der in dieser Gemeinde geltende Zuschlagsatz ausfallen. Eine kommunale Zuschlagsteuer führt im

⁶³ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (2013), Demografischer Wandel, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2013-06-28-finanzipolitische-herausforderungen-demografischer-wandel-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

⁶⁴ Vgl. *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 83 m.w.N.; *Richter/Heckmann*, *StuW* 2011, 331 (335); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 24), 2. Zur Einwohnersteuer siehe allgemein auch *Haury*, *StuW* 1979, 51.

⁶⁵ In Großbritannien führte die Einführung der poll tax zu großen Unruhen in der Bevölkerung und wurde kurze Zeit nach Einführung bereits wieder abgeschafft, siehe hierzu *Macgregor*, *The Political Quarterly* 1991, 443; *Smith*, *National Tax Journal* 1991, 421. Nur in einigen Schweizer Kantonen werden noch Kopfsteuern erhoben, vgl. hierzu Schweizerische Eidgenossenschaft, *Die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden – Ein Kurzauszug über das schweizerische Steuersystem*, 2001, 21.

⁶⁶ Vgl. *Richter*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22 (24); *Suntum/Schultewolter*, *Wirtschaftsdienst* 2018, 353 (354-356). Es wird davon ausgegangen, dass sich die kommunale Zuschlagsteuer auf das Gesamteinkommen bezieht und nicht nur auf die Einkünfte aus der Vermietung von Grundbesitz.

Ergebnis zur Abschaffung der Grundsteuer. Zumindest stellt sich die Frage, mit welcher Berechtigung zusätzlich zur kommunalen Zuschlagsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer die Grundsteuer erhoben wird. Bei einem Nebeneinander dieser beiden Steuerarten würden zwei Steuerarten erhoben, mit denen die Bürger die Leistungen einer Gemeinde finanzieren sollen. Die kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer wurde bereits im Zusammenhang mit einer Reform der Gewerbesteuer diskutiert.⁶⁷ Dieses Besteuerungskonzept fand zwar viele Befürworter, seine Einführung ist allerdings insbesondere am Widerstand der Gemeinden gescheitert.⁶⁸ Es kann vermutet werden, dass sich das gleiche Ergebnis bei einem Ersatz der Grundsteuer durch eine kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer einstellen wird. Eine derartige Besteuerung lässt sich nur im Zusammenhang mit einer (nicht absehbaren) grundlegenden Reform der Gemeindefinanzierung einführen.

Da sowohl eine Kopfsteuer als auch ein gemeindespezifischer Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in Deutschland vermutlich keine Akzeptanz finden, stellt die Grundsteuer eine Ersatzlösung dar. Bei dieser Steuerart kann der Nutzen des Bürgers indirekt über den sich bei ihm über die Immobilie einstellenden wirtschaftlichen Erfolg gemessen werden.⁶⁹ Es ist zu untersuchen, ob im Hinblick auf das Äquivalenzprinzip der Steuergegenstand auch das Gebäude umfassen oder ob eine Beschränkung auf den Grund und Boden erfolgen soll (Abschnitt III.2.) und ob die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer flächen- oder wertorientiert auszugestaltet ist (Abschnitt III.3.). Bevor auf diese beiden Aspekte eingegangen wird, wird im nachfolgenden Abschnitt die Umlage der Grundsteuer bei vermietetem Wohnraum angesprochen.

c. Umlage der Grundsteuer auf den Mieter

Wird auf den Nutzen abgestellt, der beim Bürger aus den Leistungen einer Gemeinde entsteht, bedeutet dies, dass bei der Grundsteuer nicht auf den

⁶⁷ Vgl. z.B. *BDI/VCI* (Hrsg.), *Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer*, 2001; *DWS* (Hrsg.), *Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer*, 2010; *Hey*, *Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer*, *StuW* 2002, 314; *Jachmann*, *BB* 2000, 1432; *Wendt*, *BB* 1987, 1677.

⁶⁸ Vgl. *Simmler/Walch*, *DIW Wochenbericht* 2011, Nr. 43, 3.

⁶⁹ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al.* (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung* (Fn. 57), 138.

Eigentümer des Grundbesitzes abzustellen ist, sondern auf diejenigen Personen, die im Besitz der Immobilie sind. Bei selbstgenutztem Wohnraum sind Steuerschuldner und Steuerträger identisch. Bei vermietetem Grundbesitz wird die Belastung des Mieters dadurch erreicht, dass der Eigentümer die von ihm gezahlte Grundsteuer an den Mieter weitergibt. Durch die Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung (§ 556 BGB i.V.m. § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung) wird der Mieter zum Steuerträger.⁷⁰ Der Vermieter ist lediglich Steuerzahler.⁷¹ Die Erhebung der Grundsteuer beim Eigentümer lässt sich verwaltungsmäßig leichter durchführen als eine Erhebung bei den Bürgern.

Die Forderung, dass es dem Vermieter untersagt werden muss, die Grundsteuer an den Mieter weiter zu belasten,⁷² verringert möglicherweise die politische Brisanz einer Grundsteuerreform. Mit einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist ein derartiges Verbot allerdings nicht vereinbar.

Durch die Grundsteuer wird der Nutzen der Bürger aus den Leistungen der Gemeinden erfasst. Von diesem Nutzen profitieren die Besitzer einer Immo-

⁷⁰ Von der (rechtlichen) Umlage zu trennen ist die ökonomische Frage, inwieweit die Grundsteuer überwältzt werden kann. Siehe hierzu *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6), 14-15; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Auflage, 2015, 107-111; *Josten*, Die Bodenerwerbsteuer – eine praxisorientierte Untersuchung zur Reform der Grundsteuer, 2000, 44-50; *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2017, 809 (814); *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 24), 3. Zusätzlich sind die Rückwirkungen der Eigentumsverhältnisse auf den Hebesatz zu beachten. Dabei ist festzustellen, dass in Gemeinden mit einem hohen Anteil an Mietwohnungen der Hebesatz tendenziell höher ist als in Gemeinden mit einem hohen Anteil an selbstgenutztem Wohnraum, vgl. *Füss/Lerbs*, Do Local Governments Tax Homeowner Communities Differently?, ZEW-Discussion Paper, No. 17-036, 2017.

⁷¹ Bei einer wertorientierten Bewertung besteht der Widerspruch, dass die Betriebskosten grundsätzlich nach dem Anteil der Wohnfläche umzulegen sind (§ 556a Abs. 1 S. 1 BGB). Bei Wohnungseigentum ist eine flächenorientierte Umlage allerdings wesentlich leichter durchführen als eine Umlage im Verhältnis der Verkehrswerte der Einheiten.

⁷² In dieser Weise wird Bundesfinanzminister Olaf Scholz zitiert, vgl. *o.V.* (2018a), Scholz erwägt, Umlagefähigkeit zu kappen, abrufbar unter https://rp-online.de/politik/deutschland/grundsteuer-olaf-scholz-erwaegt-umlagefaehigkeit-zu-kappen_aid-23787607 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018). Siehe hierzu auch *Richter/Heckmann*, *StuW* 2011, 331.

bilie, d.h. der Eigennutzer oder der Mieter. Unabhängig davon kommen die Vorteile aus den Wertsteigerungen des Grundbesitzes ausschließlich dem Eigentümer zugute. Die dadurch beim Eigentümer eintretende Erhöhung seiner Leistungsfähigkeit ist im Rahmen der Einkommensteuer, d.h. außerhalb der Grundsteuer, zu erfassen. Gewinne aus dem Verkauf von eigengenutztem Wohnraum unterliegen allerdings nicht der Einkommensteuer. Bei vermietetem Wohnraum, der beim Vermieter dem Privatvermögen zugeordnet wird, sind die Veräußerungsgewinne nicht steuerbar, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mehr als zehn Jahre liegen (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Die Frage, ob eine Ausdehnung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen durch eine entsprechende Modifikation des § 23 EStG sachgerecht ist, steht nicht im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform. Sie hat aber ihre Berechtigung, wenn es darum geht, bei der Einkommensteuer den Umfang festzulegen, in dem Veräußerungsgewinne steuerpflichtig sind. Der große Einfluss, der von der Nichtsteuerbarkeit des Veräußerungsgewinns auf die Vorteilhaftigkeit von Immobilieninvestitionen im Privatvermögen ausgeht,⁷³ deutet darauf hin, dass aufgrund des bei dieser Steuerart zu beachtenden Leistungsfähigkeitsprinzips eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 23 EStG zu empfehlen ist.⁷⁴

2. Konsequenz für die Ausgestaltung des Steuergegenstands

Bei der Messung des Nutzens sind mit einem sachlichen und einem persönlichen Nutzenbegriff zwei Alternativen denkbar. Bei beiden Interpretationen wird auf den Bürger abgestellt. Die beiden Ansätze unterscheiden sich lediglich darin, in welchem Umfang der von den Leistungen der Gemeinde ausgehende Nutzen erfasst wird. Beim sachlichen Nutzenbegriff wird nur auf den Nutzen für das Grundstück abgestellt. Die Vorteile aus den Leistungen der Gemeinde, die sich dem Grundstück zurechnen lassen, werden mittelbar beim Bürger zugerechnet. Mit dem sachlichen Nutzenbegriff lässt sich begründen, dass bei der Grundsteuer als Steuergegenstand ausschließlich der Grund und Boden heranzuziehen ist. Beim persönlichen Nutzenbegriff sollen alle Vorteile des Bürgers erfasst werden, die sich bei ihm aus den Leis-

⁷³ Zur rechnerischen Analyse siehe *Scheffler/Blank*, DStR 2018, 1381.

⁷⁴ Siehe z.B. *Hey*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn. 24), § 8, Rz. 185; *Jachmann*, in *Pelka* (Hrsg.), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, DStJG 23, 2000, 9 (48-49); *Lang*, in *Ebling* (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen*, DStJG 24, 2001, 49 (119); *Wernsmann*, in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, 2018, § 23 EStG, Rz. A 84.

tungen der Gemeinde einstellen. Bezogen auf den Teil, zu dem die Bürger die von einer Gemeinde erbrachten Leistungen über die Grundsteuer finanzieren, führt der persönliche Nutzenbegriff dazu, dass sich der Steuergegenstand der Grundsteuer aus dem Grund und Boden und dem dazugehörigen Gebäude zusammensetzen soll.⁷⁵

Ohne weitere Überlegungen ist nicht eindeutig bestimmbar, welche der beiden Sichtweisen der Grundsteuer zugrunde zu legen ist. Für eine Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden spricht, dass sich die Leistungen einer Gemeinde, soweit sie grundstücksbezogen sind, in erster Linie auf den Wert des Grund und Bodens auswirken.⁷⁶ Der Wert des Gebäudes hängt primär von den Investitionen des Eigentümers ab.⁷⁷ Dieses Kernargument für eine Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden wird dadurch ergänzt, dass bei der Erfassung des Gebäudes eine zeitliche Verschiebung auftritt. Die Gemeinde erhält für ihre Leistungen erst ab dem Zeitpunkt einen Großteil der Steuereinnahmen, in dem der Eigentümer eines unbebauten Grundstücks ein Gebäude errichtet. Auf diesen Zeitpunkt hat die Gemeinde allerdings nur einen sehr geringen Einfluss.⁷⁸

Für den (zusätzlichen) Einbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand lassen sich mehrere Aspekte anführen:

- Die Leistungen der Gemeinden, die für den Bürger mit einem Nutzen verbunden sind, sind nicht ausschließlich auf den Grund und Boden bezogen, sondern betreffen zahlreiche Lebensbereiche der Bürger.
- Der im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehende Nutzen für den Bürger ergibt sich auch aus dem Gebäude. Beispielsweise hängt die Miete nicht nur vom Zustand und der Ausstattung des Gebäudes ab, sondern auch von seiner Lage.⁷⁹

⁷⁵ Vgl. *Richter*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22 (23-25).

⁷⁶ Untersuchungen in 14 Industrienationen ergaben, dass im Zeitraum von 1950 bis 2012 ca. 80 % der Preissteigerungen bei Immobilien auf den Anstieg des Werts des Grund und Bodens zurückzuführen sind, vgl. *Knoll/Schularick/Steger*, *American Economic Review* 2017, 331.

⁷⁷ Vgl. *Löhr*, BB 2016, 2075 (2078).

⁷⁸ Vgl. *Andres*, *Fragen der Freiheit* 1994, 3 (9).

⁷⁹ Es wird angenommen, dass der sich aus der Lage ergebende Vorteil nicht (zumindest nicht in vollem Umfang) im Wert des Grund und Bodens erfasst werden kann.

- Der Wert des Grund und Bodens hängt nicht nur von den Leistungen (Ausgaben) der Gemeinde ab, sondern auch von den geographischen Gegebenheiten (z.B. „Meerblick“ oder Alpennähe, Anzahl der Sonnenstunden oder Regentage, Nähe zu einer Großstadt). Weitere Effekte ergeben sich daraus, welche Investitionen von anderen Bürgern oder von Unternehmen getätigt werden, wer in den umliegenden Gebäuden wohnt und in welcher Weise die Nachbargrundstücke genutzt werden. Darüber hinaus stellen Investitionen von Nachbargemeinden sowie die vom Staat gesetzten Rahmenbedingungen wertbeeinflussende Faktoren dar.
- Eine Gemeinde beeinflusst den Wert des Grund und Bodens nicht nur durch die von ihr getätigten Ausgaben, sondern auch durch die von ihr gesetzten rechtlichen Rahmenbedingungen (insbesondere Bebauungsplan,⁸⁰ Flächennutzungsplan⁸¹) sowie durch die Art und Weise der Abwicklung von Genehmigungsverfahren.
- Bei einer Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden fällt bei einem Grundstück unabhängig davon die gleiche Grundsteuer an, ob es unbebaut ist, ob es mit einem Ein- oder Zweifamilienhaus oder einem Mehrfamilienhaus bebaut ist, wie groß oder wie alt das darauf stehende Gebäude ist und in welchem baulichen Zustand es sich befindet.⁸² Es ist offen, ob sich für eine derartige Ausgestaltung einer Grundsteuer bei den Bürgern eine Akzeptanz finden lässt.
- Soll ein bestimmtes Steueraufkommen erzielt werden, muss bei einem Nichteinbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand der Steuersatz höher ausfallen als bei einem Einbezug von Gebäuden.⁸³ Bei der Ausge-

⁸⁰ Im Flächennutzungsplan (§ 5 BauGB) wird die beabsichtigte städtebauliche Entwicklung geregelt. Er enthält Angabe zur Art der Bodennutzung, z.B. Wohngebiet, Gewerbebetrieb, Ackerflächen. Der Flächennutzungsplan betrifft die ganze Gemeinde.

⁸¹ Ein Bebauungsplan (§ 9 BauGB) schafft Baurecht. Er bestimmt die Art und Weise der möglichen Bebauung von Grundstücken und die Nutzung der in diesem Zusammenhang stehenden von einer Bebauung freizuhaltenden Flächen. Er umfasst jeweils nur einen abgegrenzten Teil einer Gemeinde.

⁸² Diese Aussage ist insoweit einzuschränken, als die Art der Bebauung oder der Bebaubarkeit sich auf für den Grund und Boden relevanten Bodenrichtwert auswirkt.

⁸³ Bei einer Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden beträgt der Steuersatz im Vergleich mit einem Einbezug des Gebäudes etwa das Dreifache, vgl. *Reidenbach*, Informationen zur Raumentwicklung, 1999, 565 (574).

staltung einer Steuerart darf der sich aus der Höhe des Steuersatzes ergebende psychologische Effekt nicht vernachlässigt werden.⁸⁴

- Bei der anstehenden Reform der Grundsteuer ist zu vermuten, dass bei einer Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden die Belastungsverschiebungen gegenüber dem geltenden Rech sehr hoch ausfallen werden. Möglicherweise ergeben sich bei einem Einbezug des Gebäudes in die Grundsteuer geringere Veränderungen der vom Einzelnen zu zahlenden Grundsteuer, weil der Einbezug des Gebäudes „dämpfend“ auf die durch eine Reform der Grundsteuer ausgelösten Veränderungen wirkt.⁸⁵

Aus den vorstehenden Argumenten wird der Schluss gezogen, dass sich bei der Grundsteuer der Steuergegenstand weiterhin sowohl aus dem Grund und Boden als auch dem Gebäude zusammensetzen soll. Dies entspricht der persönlichen Interpretation des Nutzens, d.h. bei der nutzenorientierten Interpretation sollten alle Vorteile berücksichtigt werden, die bei den Bürgern aus den Leistungen einer Gemeinde entstehen (können).

3. Konsequenz für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage kann sich an der Größe (Fläche) oder dem Wert des Grundbesitzes orientieren. Eine flächenorientierte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist abzulehnen, da sie aus mehreren Gründen den bislang formulierten Leitlinien widerspricht: (1) Eine flächenorientierte Besteuerung beruht auf der Annahme, dass die Kosten der Gemeinde mit der Fläche des Grundbesitzes zunehmen. Diese Annahme steht im Widerspruch zu der bei der Begründung für eine Kopfsteuer angeführten Aussage, dass die Ausgaben einer Gemeinde mit der Anzahl der Einwohner korrelieren.⁸⁶ (2) Eine Ableitung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aus der Größe des Grund und Bodens beruht auf der (abge-

⁸⁴ Vgl. *Eekhoff*, Wohnungs- und Bodenmarkt, 2. Auflage, 2006, 240-241.

⁸⁵ Vgl. *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6), 23.

⁸⁶ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (2013), Demografischer Wandel, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2013-06-28-finanzpolitische-herausforderungen-demografischer-wandel-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

lehnten) kostenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips.⁸⁷ (3) Die Größe eines Grundstücks kann den Einfluss der Leistungen der Gemeinden auf den Wert der Immobilie nur ansatzweise erfassen.⁸⁸

Eine flächenorientierte Bemessungsgrundlage lässt sich ansatzweise begründen, wenn man davon ausgeht, dass einkommensstarke Nutzer tendenziell größere Wohnungen bzw. einen größeren Grund und Boden besitzen. Bei diesem Ansatz wird von einer speziellen Form der Berücksichtigung von Verteilungsüberlegungen ausgegangen. Ein Bürger gilt demnach als umso leistungsfähiger, je größer die Immobilie ist, die er besitzt. Der Wert dieses Grundbesitzes ist insoweit nicht relevant. Die Messung des Nutzens anhand der Größe des Grundbesitzes ist mit einer stärkeren Typisierung verbunden als eine wertorientierte Bemessungsgrundlage. Eine flächenorientierte (wertunabhängige) Bemessungsgrundlage gibt die wert- und preisbildenden Leistungen der Kommune weniger wieder als eine Orientierung am Wert des Grundstücks. Dass in den „neuen“ Bundesländern zum Teil eine flächenorientierte Besteuerung praktiziert wird (§ 42 GrStG), spricht nicht gegen die hier vertretene Auffassung. Die Verwendung dieser Ersatzbemessungsgrundlage erfolgt nicht aus konzeptionellen Überlegungen, sondern primär aus Gründen der Praktikabilität.⁸⁹

Bei einer wertabhängig ausgestalteten Bemessungsgrundlage der Grundsteuer wird angenommen, dass der Nutzen eines Bürgers aus den Leistungen der Gemeinde mit dem Wert des Grund und Bodens sowie des Gebäudes zunimmt. Bei einer wertorientierten Bemessungsgrundlage bildet der Verkehrswert (der gemeine Wert) den Bewertungsmaßstab.⁹⁰ Über die Wertorientierung spielen auch Verteilungsüberlegungen eine Rolle, die bei einer Kopfsteuer ausgeblendet werden. Nach der hier vertretenen Auffassung stellt der Verkehrswert des Grundbesitzes eine bessere Näherungslösung für den Nutzen dar, der bei den Bürgern aus den Leistungen der Gemeinde entsteht, als eine Flächensteuer.

⁸⁷ Vgl. *Schmehl*, in Wieland (Hrsg.), Kommunalsteuern und -abgaben, DStJG 35, 2012, 249 (286).

⁸⁸ Vgl. *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Eine nachhaltige Reform der Gemeindefinanzierung, 2011, 18.

⁸⁹ Vgl. BT-Drucksache 11/7817 v. 10.9.1990, 110.

⁹⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip führen damit zur gleichen Bemessungsgrundlage, vgl. *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze, 2017, 28.

Zusammenfassend führen die methodischen Überlegungen zur Ausgestaltung der Grundsteuer zum Verkehrswertmodell. Der Steuergegenstand setzt sich aus dem Grund und Boden sowie dem Gebäude zusammen. Die Bewertung dieser beiden Komponenten erfolgt mit dem Verkehrswert (gemeinen Wert). Ob sich das Verkehrswertmodell als Leitlinie für eine Reform der Grundsteuer eignet, wird im nachfolgenden Abschnitt anhand seiner Administrierbarkeit diskutiert. Es werden auch mögliche Alternativen aufgezeigt, wenn das nach den angestellten Überlegungen zu bevorzugende Verkehrswertmodell der Grundsteuer nicht praktikabel sein sollte.

IV. Schwierigkeiten bei Umsetzung einer wertorientierten Bemessungsgrundlage

1. Fehlende Administrierbarkeit des Verkehrswertmodells

Einer der wichtigsten Einwände gegen das Verkehrswertmodell ist, dass es als nicht praktisch umsetzbar gilt. Die Befürworter des Verkehrswertmodells gehen davon aus, dass seine Einführung einmalig Kosten von 1,8 Mrd. € und laufende Kosten von 0,22 Mrd. € verursacht.⁹¹

Die Autoren dieser Schrift sind nicht in der Lage, die Vollzugskosten des Verkehrswertmodells zu bestimmen und danach zu differenzieren, wie sich die Vollzugskosten auf die Verwaltung (Erhebungskosten) und die Steuerpflichtigen (Befolgungskosten) verteilen.⁹² Deshalb wird versucht, durch eine überschlägige Rechnung die Vollzugskosten eines Verkehrswertmodells abzuschätzen. Dabei handelt es sich um eine sehr stark vereinfachende Argumentation. Trotz der damit verbundenen erheblichen Ungenauigkeiten können daraus Anhaltspunkte zu einer möglichen Administrierbarkeit des Verkehrswertmodells abgeleitet werden.

Unterstellt man, dass die von den Befürwortern des Verkehrswertmodells angegebenen Werte die Vollzugskosten korrekt wiedergeben und auch noch heute aktuell sind, würden sich bei dessen Einführung die Vollzugskosten auf 51 € / Einheit belaufen: 1,8 Mrd. € Vollzugskosten bezogen auf 35 Mio. Einheiten. Bei Annahme, dass sich die Vollzugskosten ausschließlich aus Personalaufwendungen zusammensetzen, erfordert die Einführung des Verkehrswertmodells bei Arbeitskosten von 40 € / Stunde einen durchschnittlichen Zeitbedarf für eine Einheit von ca. 1 ¼ Stunden.⁹³ Bei einer analogen

⁹¹ Vgl. *Senatorin für Finanzen*, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 25), 58.

⁹² Die Bundesregierung macht zu den Vollzugskosten einer Grundsteuerreform keine konkreten Angaben, vgl. BT-Drucksache 19/3077 v. 29.6.2018 (Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Markus Herbrand, Christian Dürr, Katja Hessel, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksachen, 19/2640 –, Frage 17).

⁹³ Nach einer älteren Untersuchung fallen bei der Grundsteuer 5,5 % Erhebungskosten und 0,7 % Befolgungskosten an, vgl. *Rappen*, RWI-Mitteilungen: Zeitschrift für Wirtschaftsforschung 1989, 221 (232). Nimmt man dieses Verhältnis als Maßstab, ergeben sich für den Staat 68 Minuten und für die Steuerpflichtigen 8 Minuten.

Rechnung für die laufenden Kosten entsteht in den folgenden Jahren jeweils ein durchschnittlicher Zeitbedarf von ca. 10 Minuten.⁹⁴

Gegen diese überschlägige „Pi-mal-Daumen-Rechnung“ lassen sich zahlreiche Argumente anführen. Sie liefert aber trotz der möglichen Kritik am Berechnungsansatz einige Anhaltspunkte für die Vermutung, dass eine Bewertung des Grundbesitzes mit dem Verkehrswert nicht administrierbar ist. Trotz der beim Verkehrswertmodell vorgesehenen, hier vernachlässigten IT-Unterstützung ist es fraglich, ob bei der Einführung des Verkehrswertmodells ein durchschnittlicher Zeitbedarf von 1 ¼ Std. pro Einheit und fortlaufend ein durchschnittlicher jährlicher Zeitbedarf von knapp 10 Minuten pro Einheit ausreicht. In dieser Zeit müssen sowohl die Tätigkeiten, die bei der Finanzverwaltung anfallen, als auch die Aufgaben, die der Steuerpflichtige zu übernehmen hat, vollständig abgewickelt werden. Um die Vollzugskosten vollständig zu erfassen, ist die gesamte Bandbreite einer steuerlichen Veranlagung zu berücksichtigen: Steuererklärung durch die Steuerpflichtigen, Veranlagung mit Erstellung des Steuerbescheids durch die Finanzbehörden, Abstimmung zwischen den Finanzämtern und den Steuerämtern der Gemeinden, Kontrolle der Bescheide durch die Steuerpflichtigen, Entrichtung der Steuerschuld sowie Rechtsbehelfe bei Einwänden der Steuerpflichtigen (Einspruch, Klage).

2. Alternativen zu einer verkehrswertorientierten Bewertung

Bei der Bewertung des Grundbesitzes tritt ein Zielkonflikt zwischen der nach der Konzeption erforderlichen Bewertung mit dem Verkehrswert und der aufgrund der damit verbundenen Vollzugskosten fehlenden Möglichkeit auf, diese Leitlinie praktisch anzuwenden. Dabei handelt es sich nicht um ein spezielles Problem der Grundsteuer. Vielmehr tritt dieser Zielkonflikt bei jeder vermögensbezogenen Besteuerung auf.⁹⁵ Bei der Festlegung der Bewertungsregeln und ggf. bei der Auswahl des Steuergegenstands müssen also Kompromisse eingegangen werden. Im ersten Schritt werden die wichtigsten Alternativen zu einer Bewertung des Grundbesitzes mit dem Verkehrswert vorgestellt. Dabei erfolgt eine Beschränkung auf die wesentlichen

⁹⁴ 0,22 Mrd. € / 35 Mio. Einheiten / 40 € Personalkosten pro Stunde.

⁹⁵ Vgl. *Birk*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 6, 11 (12-13); *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 117; *Schmehl*, in Wieland (Hrsg.), Kommunalsteuern und abgaben (Fn. 87), 249 (252-253).

Merkmale dieser Modelle. Im zweiten Schritt erfolgt eine kurze Beurteilung der Vor- und Nachteile dieser Reformmodelle.⁹⁶

a. Vorstellung der wichtigsten Reformmodelle

(a) Bei dem im Abschnitt IV.1. kritisierten Verkehrswertmodell wird der Wert einer Immobilie über ein Vergleichswertverfahren abgeleitet. Eine Alternative zur Ermittlung des gemeinen Werts des Grundbesitzes ist das Mietwertmodell, bei dem sich der Wert einer Grundstückseinheit aus der tatsächlich gezahlten oder aus der erzielbaren Miete ableitet.⁹⁷ Der Vorteil dieser Form eines Ertragswertverfahrens ist, dass bei Wohnimmobilien beim Mietwert im Regelfall gegenüber dem gemeinen Wert keine größere Abweichung auftreten.⁹⁸ Der mit einem Grundstück verbundene Nutzen setzt sich aus den (erzielten oder erzielbaren) Mieteinnahmen, den erwarteten Wertsteigerungen sowie psychologischen Effekten (Einstellung gegenüber Eigentum an selbst genutztem Wohnraum) zusammen. Im Mietwert wird grundsätzlich nur die erste Komponente erfasst. Die Abweichungen zwischen dem Verkehrswert und dem Mietwert beziehen sich insbesondere darauf, dass der psychologische Effekt sich zwar im Verkehrswert (gemeinen Wert) widerspiegelt, aber nicht im Mietwert.

Bei Anwendung des Ertragswertverfahrens werden im geltenden Recht für Zwecke der Grundsteuer der Grund und Boden sowie das Gebäude als Gesamtheit bewertet. Die Jahresrohmiete wird mit einem Vervielfältiger multipliziert, der in pauschalierender Form die Bewirtschaftungskosten, die Verzinsung des gebundenen Kapitals sowie die Gebäudeabschreibung entsprechend den finanzmathematischen Regeln der Rentenberechnung erfasst (§ 78–§ 82 BewG). In einer stark vereinfach-

⁹⁶ Zu einer Beurteilung der einzelnen Modelle siehe z.B. auch *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2008, 121; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 24), 6-7; *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2012, 815; *Siebert*, Reform der Grundsteuer (Fn. 24), 2016, 47-79.

⁹⁷ Vgl. *Richter/Heckmann*, Stuw 2011, 331 (336-337); *Spengel*, StBW 2012, 35; *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 24), 4. Bei Grundstücken, bei denen keine (tatsächliche oder erzielbare) Miete bestimmt werden kann, steht für die Bewertung des Grundbesitzes mit dem Sachwertverfahren eine weitere in der Bewertungspraxis anerkannte Standardmethoden zur Verfügung.

⁹⁸ Vgl. *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 45-46; *Schmehl*, in Wieland (Hrsg.), Kommunalsteuern und -abgaben (Fn. 87), 249 (261).

ten Form lässt sich der Berechnungsgrundsatz wie folgt darstellen:⁹⁹
Jahresrohmiete × Kapitalisierungsfaktor.

Demgegenüber wird für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke im ersten Schritt der Wert des Grund und Bodens sowie des Gebäudes jeweils getrennt ermittelt und im zweiten Schritt durch Addition zusammengefasst (§ 184–§ 188 BewG):¹⁰⁰

$$\begin{array}{rcl} & \text{Wert des Grund und Bodens (= Fläche} \times \text{Bodenrichtwert)} & \\ + & \text{Gebäudeertragswert} & \\ & \quad \text{Reinertrag des Grundstücks} & \\ & \quad \text{(= Jahresrohmiete - Bewirtschaftungskosten)} & \\ - & \text{Verzinsung des Bodenwerts} & \\ = & \text{Reinertrag des Gebäudes} & \\ \times & \text{Vervielfältiger (unter Berücksichtigung des Liegenschafts-} & \\ & \quad \text{zinses und der Restnutzungsdauer des Gebäudes)} & \\ = & \text{Ertragswert eines bebauten Grundstücks} & \end{array}$$

In der laufenden Diskussion um die Grundsteuerreform spielt das Mietwertmodell in der Steuerpolitik keine Rolle. Dies deutet darauf hin, dass von den Beteiligten angenommen wird, dass es nicht mit vertretbaren Vollzugskosten umgesetzt werden kann. Diese gilt vermutlich unabhängig davon, ob bei bebauten Grundstücken eine Gesamtbewertung (so derzeit in den „alten“ Bundesländern für die Grundsteuer) oder eine getrennte Wertermittlung (so z.B. für die Erbschaftsteuer) vorgenommen wird. Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung des Mietwertmodells ist, dass die (tatsächlich gezahlte oder erzielbare) Miete ermittelt werden kann.¹⁰¹ Zusätzlich zur Miete müssen noch weitere Größen konkretisiert werden, wie Grundstücksart, Bewirtschaftungskosten, Baujahr, Bauart sowie Diskontierungsfaktor. Wäre ein Ertragswertverfahren praktisch durchführbar, wäre es vermutlich zwischenzeitlich sowohl in den „alten“ als auch in den „neuen“ Bundeslän-

⁹⁹ Siehe hierzu überblicksartig *Scheffler*, Steuerbilanz (Fn. 14), 421-423.

¹⁰⁰ Siehe hierzu überblicksartig *Scheffler*, Steuerbilanz (Fn. 14), 409-411.

¹⁰¹ Bei der Anwendung des Mietwertmodells auf gewerblich genutzten Grundbesitz können sich dadurch Schwierigkeiten ergeben, dass bei diesen die (tatsächliche oder erzielbare) Miete im Vergleich mit Immobilien, die Wohnzwecken dienen, weniger oft ermittelt werden kann.

dern zu einer Hauptfeststellung gekommen.¹⁰² Die Kritik bezieht sich dabei nicht auf das Verfahren als solches, sondern auf den Aufwand zur Ermittlung der bei einer Umsetzung benötigten Daten.

(b) Beim Kostenwertmodell soll der erwartete Investitionsaufwand des Steuerpflichtigen abgebildet werden. Die methodische Einordnung des Kostenwertmodells ist unklar.¹⁰³ So ist beispielsweise die Gleichsetzung von den beim Erwerb anfallenden Kosten (Investitionsaufwand) mit dem Wert des Grundbesitzes unbefriedigend. Darüber hinaus werden konzeptionell zwei unterschiedliche Vorgehensweisen gewählt. Für den Grund und Boden wird durch die Übernahme der Bodenrichtwerte der aktuelle Verkehrswert herangezogen, während beim Gebäude mit dem Kostenwert auf in der Vergangenheit angefallene Ausgaben abgestellt wird. Das Kostenwertmodell wäre möglicherweise begründbar, wenn es als typisierte Form der Ermittlung des gemeinen Werts interpretiert werden würde. Es könnte als eine spezielle Form des Sachwertverfahrens angesehen werden. Inwieweit dies möglich ist, hängt davon ab, ob man die mit dem Kostenwertmodell vorgenommenen Vereinfachungen als sachgerechte Typisierung betrachtet. Legt man strenge Maßstäbe an die Zulässigkeit einer Typisierung an, ist dies zu verneinen, weil die Pauschalherstellungskosten bundeseinheitlich gelten, so dass keine Differenzierung zwischen Ballungsgebieten und ländlichem Raum, nach der Lage innerhalb der Gemeinde, nach dem individuellem Zustand des Gebäudes oder nach den individuellen Nutzungsmöglichkeiten („unabgestimmte“ Bauweise) erfolgt. Wird im Hinblick auf die Administrierbarkeit eine noch stärkere Typisierung vorgenommen als in dem vorliegenden Gesetzesentwurf, nähert sich das Kostenwertmodell immer mehr einer flächenorientierten Besteuerung an. Der Unterschied besteht bei einer derartigen Vereinfachung letztendlich nur darin, dass anstelle von „Äquivalenzziffern“ sehr pauschal ermittelte Herstellungskosten verwendet werden. Bezugspunkt ist in beiden Fällen die Nutzfläche, d.h. eine in qm ausgedrückte Größe.

Die Befürworter des Kostenwertmodells gehen nicht von einer vereinfachten Ermittlung des gemeinen Werts aus, sondern davon, dass es sich um einen völlig eigenständigen Ansatz handelt. Es wird explizit ausgeführt, dass

¹⁰² Für die Bewertung von Grundvermögen stellt derzeit das Ertragswertverfahren das Regelverfahren dar (§ 76 Abs. 1 BewG).

¹⁰³ Zur Kritik siehe z.B. *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform (Fn. 91); *Houben*, StuW 2017, 184; *Löhr*, BB 2016, 2075 (2078-2079); *Marx*, DStZ 2017, 19; *Seer*, DB 2018, 1488 (1492); *Wengerofsky*, StuB 2017, 25 (27). Weniger kritisch *Hiller/Neubauer*, DStZ 2018, 281 (286-288).

dieses Verfahren nicht als vereinfachte Form der Ermittlung des gemeinen Werts interpretiert werden kann. Deshalb ist es beim Kostenwertmodell nicht möglich, einen geringeren gemeinen Wert nachzuweisen. Durch die Einführung einer Escape-Klausel könnte zwar die Einordnung des Kostenwertmodells als eine besondere Form der Ermittlung des Verkehrswertmodells angesehen werden. Allerdings würde sich damit wieder die Problematik der Administrierbarkeit stellen. Die Vollzugskosten würden sich zum einen aus den für das Kostenwertmodell (Sachwertverfahren) benötigten Angaben ergeben (insbesondere Bodenrichtwerte, Bruttogrundfläche, Grundstücksart, Art und Weise der Nutzung, Baujahr, Bauart) und zum anderen aus der dem Steuerpflichtigen einzuräumenden Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.¹⁰⁴ Darüber hinaus würden nur die Steuerpflichtigen den Nachweis führen, bei denen der in dem typisierten Bewertungsverfahren ermittelte Wert über dem gemeinen Wert liegt. Die anderen Steuerpflichtigen könnten von der im Vergleich zum gemeinen Wert niedrigeren steuerlichen Bemessungsgrundlage profitieren.

(c) Beim Kombinationsmodell wird von der Überlegung ausgegangen, dass sich die Anwendungsprobleme insbesondere bei der Bewertung des Gebäudes stellen, während sich beim Grund und Boden über die Verwendung von Bodenrichtwerten der Verkehrswert (relativ) leicht ermitteln lässt. Dies führt zu dem Vorschlag, beim Grund und Boden über die Übernahme der Bodenrichtwerte eine verkehrswertorientierte Bewertung vorzunehmen und beim Gebäude auf die Größe (gemessen an der tatsächlichen Bruttogrundfläche) abzustellen. Das Kombinationsmodell entspricht hinsichtlich des Steuergegenstands und der Bewertung des Grund und Bodens der vorgestellten Leitlinie für die Ausgestaltung der Grundsteuer. Hinsichtlich des Gebäudes wird dieses Ziel allerdings verfehlt. Beim Kombinationsmodell handelt es sich um einen Ansatz, bei dem die Administrierbarkeit im Mittelpunkt steht. Methodisch wird keine „saubere“ Lösung gefunden, da für den Grund und Boden bzw. das Gebäude konzeptionell zwei sehr unterschiedliche Vorgehensweisen verfolgt werden.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Zu den Problemen, einen derartigen Nachweis zu führen, siehe z.B. *Mannek*, in *Gürsching/Stenger*, 2018, § 198 BewG, Rz. 29-137; *Halaczinski*, in *Rössler/Troll*, 2018, § 198 BewG, Rz. 9-41.

¹⁰⁵ Zur Kritik am Kombinationsmodell siehe z.B. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), *Reform der Grundsteuer* (Fn. 33), 41-42.

Beim Kombinationsmodell bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach folgender Formel¹⁰⁶

$$\begin{aligned} & \text{Wert des Grund und Bodens} \times \text{Steuermesszahl} \\ + & \text{Bruttogrundfläche des Gebäudes in qm} \times \text{„Äquivalenzziffer“} \\ & \text{pro qm} \\ \text{bzw.} & \\ & \text{Fläche des Grund und Bodens in qm} \times \text{Wert pro qm} \times \\ & \text{Steuermesszahl} \\ + & \text{Bruttogrundfläche des Gebäudes in qm} \times \text{„Äquivalenzziffer“} \\ & \text{pro qm} \end{aligned}$$

Es wird erkennbar, dass die „Äquivalenzziffer“ gleichzeitig die Funktion der Steuermesszahl übernimmt. Über die Festlegung der Steuermesszahl und der „Äquivalenzziffer“ wird bestimmt, mit welchem Gewicht der Grund und Boden bzw. das Gebäude in die Bemessungsgrundlage eingehen.¹⁰⁷ Je höher die Steuermesszahl ist, umso stärker wird die Bemessungsgrundlage vom Wert des Grund und Bodens bestimmt und umso geringer ist der Anteil, der auf das Gebäude entfällt. Je höher die „Äquivalenzziffer“ angesetzt wird, umso höher ist der Anteil der Grundsteuer, der auf die Größe des Gebäudes zurückzuführen ist, und umso geringer ist das Gewicht des Grund und Bodens.

Wenn versucht werden würde, über die Konkretisierung der Steuermesszahl und der „Äquivalenzziffer“ eine Annäherung an den Verkehrswert zu erreichen, würde die Berechtigung des Kombinationsmodells in Frage gestellt. Wenn der Verkehrswert bekannt ist, wird das Kombinationsmodell nicht benötigt. Es kann unmittelbar auf das Verkehrswertmodell zurückgegriffen werden. Die Überlegung, das Verhältnis zwischen Steuermesszahl und der „Äquivalenzziffer“ aus einer Stichprobe abzuleiten, ist mit der Aufgabe verbunden, die Grundstücke so auszuwählen, dass sie als repräsentativ für das gesamte Bundesgebiet angesehen werden können. Aufgrund der großen Heterogenität von bebauten Immobilien ist diese Anforderung nur schwer zu erfüllen.

Ein weiteres Problem ergibt sich daraus, dass das Verhältnis zwischen Wert des Grund und Bodens und dem Wert des Gebäudes zwischen den Grund-

¹⁰⁶ Beim Gebäude wird die „Äquivalenzziffer“ in Abhängigkeit von der Nutzung konkretisiert (Wohnnutzung, nicht zu Wohnzwecken genutzt).

¹⁰⁷ Vgl. *Tartler*, Thüringer Vorschlag für eine gebäudewertunabhängige Grundsteuer, 2011, 10.

stücksarten unterschiedlich ausfällt. Der Anteil des Grund und Bodens ist beispielsweise bei Einfamilienhäusern höher als bei Mehrfamilienhäusern. Beim Kombinationsmodell ist deshalb zwischen zwei Zielen abzuwägen: Zum einen kann für alle Grundstücksarten das gleiche Verhältnis zwischen Wert des Grund und Bodens und Wert des Gebäudes unterstellt werden. Als Anhaltspunkt kann ein durchschnittlicher Anteil des Grund und Bodens am Wert eines bebauten Grundstücks von 20 % genannt werden.¹⁰⁸ Zum anderen kann das Verhältnis zwischen den beiden Komponenten für jede Grundstücksart getrennt bestimmt werden. Konsequenz ist, dass entweder zwischen den Grundstücksarten keine Differenzierung hinsichtlich des Anteils am Grund und Boden vorgenommen wird oder dass für die einzelnen Grundstücksarten unterschiedliche Steuermesszahlen bzw. „Äquivalenzziffern“ festgesetzt werden müssen. Da die Verkehrswerte nicht flächendeckend ermittelt werden können, sollte der erste Ansatz (einheitliche Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“) gewählt werden.

In welchem Verhältnis der Grund und Boden bzw. das Gebäude die Höhe der zu zahlenden Grundsteuer beeinflusst, stellt sich nicht nur im Zeitpunkt der Umsetzung der Grundsteuerreform. Zusätzlich ist in den späteren Jahren zu entscheiden, wie die Steuermesszahl und die „Äquivalenzziffer“ an die wirtschaftlichen Entwicklungen auf den Grundstücksmärkten anzupassen sind. Spätestens im Zeitpunkt einer nachfolgenden Hauptfeststellung ist zu entscheiden, ob diese beiden Faktoren unverändert bleiben oder neu festgelegt werden (müssen). Bleiben die beiden Komponenten unverändert, ergibt sich bei steigenden Bodenpreisen ein immer höheres Gewicht des Grund und Bodens und damit verbunden eine immer geringere Bedeutung des Gebäudes.¹⁰⁹

(d) Beim Flächenmodell werden sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude besteuert. Während beim Steuergegenstand der formulierten Leitlinie entsprochen wird, kommt es bei der Bewertung zu einer konzeptionellen

¹⁰⁸ Vgl. *Tartler*, Gebäudewertunabhängige Grundsteuer (Fn. 107), 4. In den dort untersuchten Fällen ergab sich eine Bandbreite von 4 bis 40 %.

¹⁰⁹ Untersuchungen in 14 Industrienationen ergaben, dass im Zeitraum von 1950 bis 2012 ca. 80 % der Preissteigerungen bei Immobilien auf den Anstieg des Werts des Grund und Bodens zurückzuführen sind, vgl. *Knoll/Schularick/ Steger*, *American Economic Review* 2017, 331.

Abweichung.¹¹⁰ Für beide Bestandteile des Steuergegenstands wird auf die Größe (Bodenfläche, Bruttogrundfläche) und nicht auf den Verkehrswert des Grundbesitzes abgestellt. Die Höhe der Grundsteuer wird aus den „Äquivalenzziffern“ abgeleitet:

$$\begin{aligned} & \text{Fläche des Grund und Bodens in qm} \times \text{„Äquivalenzziffer“} \\ & \text{pro qm für Grund und Boden} \\ + & \text{Bruttogrundfläche des Gebäudes in qm} \times \text{„Äquivalenzziffer“} \\ & \text{pro qm für Gebäude} \end{aligned}$$

Die „Äquivalenzziffer“ für den Grund und Boden unterscheidet sich von der, die für das Gebäude verwendet wird. Darüber hinaus wird beim Gebäude die „Äquivalenzziffer“ in Abhängigkeit von der Nutzung konkretisiert (Wohnnutzung, nicht zu Wohnzwecken genutzt). Über die einzelnen „Äquivalenzziffern“ wird wie beim Kombinationsmodell das Gewicht konkretisiert, mit dem der Grund und Boden und das Gebäude die Höhe der Grundsteuer bestimmen.

Für die Festlegung der unterschiedlichen Höhe der verwendeten Rechengrößen bedarf es einer Leitlinie. Dies bedeutet, dass mit der Differenzierung der „Äquivalenzziffern“ ansatzweise ein wertorientierter Ansatz verfolgt wird.¹¹¹ Ob dieses Nebeneinander von flächenorientierter Bemessungsgrundlage (so das Konzept des Flächenmodells) und Orientierung am Wert des Gebäudes in Abhängigkeit von seiner Nutzung (so bei der Differenzierung der „Äquivalenzziffern“) als folgerichtige Umsetzung eines vorab festgelegten Bewertungskonzepts angesehen werden kann, ist zumindest diskussionswürdig. Diese Bedenken verstärken sich beim kategorisierenden Flächenmodell, wenn eine Differenzierung der „Äquivalenzziffer“ entsprechend der individuellen Nutzbarkeit des Grundstücks vorgenommen wird.

Für ein Flächenmodell spricht in erster Linie die leichtere Administrierbarkeit. Die Fläche des Grund und Bodens lässt sich relativ leicht feststellen. Beim Gebäude hängt der Umfang der Vollzugskosten davon ab, mit welcher Genauigkeit die Bruttogrundfläche zu ermitteln ist (pauschaliert oder exakt) und ob eine Unterteilung der Bruttogrundfläche nach der individu-

¹¹⁰ Zur Kritik an einer flächenorientierten Besteuerung siehe z.B. *Bach*, DIW aktuell 2018, Nr. 9, 5; *Bach/Michelsen*, DIW Wochenbericht 2018, Nr. 16, 318; *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Reform Grundsteuer (Fn. 6), 16; *Eekhoff*, Wohnungs- und Bodenmarkt (Fn. 84), 234-235; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Reform der Grundsteuer (Fn. 33), 36.

¹¹¹ Vgl. *Schmehl*, in *Wieland* (Hrsg.), Kommunalsteuern und -abgaben (Fn. 87), 249 (289).

ellen Nutzung vorzunehmen ist. Die für das Flächenmodell erforderlichen Daten liegen zwar zurzeit nicht vollständig in elektronischer Form vor,¹¹² sie lassen sich allerdings bei einer Zusammenarbeit zwischen Finanzbehörden, Gemeinden und Steuerpflichtigen mit (vermutlich) vertretbaren Vollzugskosten bestimmen.

(e) Sowohl eine Bodenwertsteuer als auch eine Bodenflächensteuer widersprechen insoweit der Leitlinie, nach der die Grundsteuer ausgestaltet sein sollte, als nur der Grund und Boden besteuert wird, während das Gebäude nicht Bestandteil des Steuergegenstands ist. Das Bodenwertmodell weist immerhin den Vorteil auf, dass beim Grund und Boden auf den tatsächlichen Wert abgestellt wird. Beim Bodenflächenmodell wird der Grund und Boden in pauschalierter Weise erfasst, sodass auch die für die Bewertung formulierten Anforderungen an die Grundsteuer nicht erfüllt werden.

Hinsichtlich der Administrierbarkeit weist eine Bodenflächensteuer erhebliche Vorteile auf.¹¹³ Bei der Bodenwertsteuer fallen die Vollzugskosten etwas höher aus, weil für den jeweiligen Grundbesitz die Bodenrichtwerte zu bestimmen sind.

b. Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile der Modelle

Bei der Erläuterung der in der Tabelle 3 (Seite 52) dargestellten Vor- und Nachteile der Modelle zur Reform der Grundsteuer wird sich zeigen, dass keines der Reformmodelle sämtliche Anforderungen erfüllt. Im nachfolgenden Abschnitt IV.2.a. wird erläutert, welches Modell in Abhängigkeit davon zu empfehlen ist, welche Abstriche von der aus methodischer Sicht wünschenswerten Ausgestaltung gemacht werden.

(a) Das Verkehrswertmodell sowie das Mietwertmodell erfüllen die Anforderung an die Administrierbarkeit nicht. Das Kostenwertmodell ist wegen seiner unklaren methodischen Ausrichtung und auch wegen seiner umstrittenen Administrierbarkeit gleichfalls keine geeignete Alternative.

¹¹² Siehe dazu z.B. *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (Fn. 24), 41-48 (für die Stadt Fürth).

¹¹³ Diesbezüglich kritisch *Ronnecker*, ZKF 2018, 49.

Tabelle 3: Vor- und Nachteile der Modelle zur Reform der Grundsteuer

	Konzeption		Administrierbarkeit
	Steuergegenstand	Bewertung	
Verkehrswertmodell	erfüllt	erfüllt	nicht erfüllt
Mietwertmodell	erfüllt	näherungsweise erfüllt	nicht erfüllt
Kostenwertmodell	erfüllt	Grund und Boden: erfüllt Gebäude: näherungsweise erfüllt	nicht erfüllt
Kombinationsmodell	erfüllt	Grund und Boden: erfüllt Gebäude: nicht erfüllt	erfüllt (wenn Bodenrichtwert akzeptiert und Gebäudefläche bestimmbar)
Flächenmodell	erfüllt	nicht erfüllt	erfüllt (wenn Gebäudefläche bestimmbar)
Bodenwertsteuer	nicht erfüllt	erfüllt	erfüllt (wenn Bodenrichtwert akzeptiert)
Bodenflächensteuer	nicht erfüllt	nicht erfüllt	erfüllt

Legende:

Leitlinie erfüllt	Leitlinie teilweise erfüllt	Leitlinie nicht erfüllt
-------------------	-----------------------------	-------------------------

(b) Beim Kombinations- und Bodenwertmodell wird der Grund und Boden mit dem Bodenrichtwert bewertet.¹¹⁴ Der Bodenrichtwert wird mit Hilfe von Kaufpreissammlungen flächendeckend ermittelt. Er wird von den Gutachterausschüssen regelmäßig, mindestens zum Ende jedes zweiten Kalenderjahres, festgestellt (§ 196 BauGB).¹¹⁵ Aus methodischer Sicht eignen sich

¹¹⁴ Für bebaute Grundstücke sind Bodenrichtwerte mit dem Wert zu ermitteln, der sich ergeben würde, wenn der Boden unbebaut wäre.

¹¹⁵ Zu Einzelheiten siehe Richtlinie zur Ermittlung von Bodenrichtwerten (Bodenrichtwertrichtlinie).

Bodenrichtwerte grundsätzlich, um den Verkehrswert zu ermitteln.¹¹⁶ Allerdings wird in letzter Zeit zunehmend Kritik geäußert, weil die Ermittlung der Bodenrichtwerte praktische Schwierigkeiten bereitet. Als Argumente, die gegen die Verwendung von Bodenrichtwerten für die Grundsteuer sprechen, werden unter anderem angeführt:¹¹⁷ (1) Bodenrichtwerte sind nicht flächendeckend vorhanden bzw. ihre Qualität fällt in Abhängigkeit von der Vorgehensweise des jeweiligen Gutachterausschusses sehr unterschiedlich aus.¹¹⁸ (2) Beim Bodenrichtwert handelt es sich nicht um den individuellen Wert des betrachteten Grundstücks, sondern um einen Durchschnittswert der jeweiligen Bodenrichtwertgebiete. (3) Obwohl Bodenrichtwertgebiete zu bilden sind, die jeweils Gebiete umfassen, die nach Art und Maß der Nutzung und der wertbeeinflussenden Merkmale weitgehend übereinstimmen, wird kritisiert, dass die Bodenrichtwertgebiete nicht ausreichend differenziert sind.¹¹⁹ (4) In einigen Gebieten liegen zum Teil keine (zeitnahen) Verkäufe vor.¹²⁰ Bei

¹¹⁶ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192 (211) (zur Erbschaftsteuer).

¹¹⁷ Vgl. *Bizer/Joeris*, Bodenrichtwerte als Bemessungsgrundlage für eine reformierte Grundsteuer, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 97-3, 1997; *Difu* (2018), *Difu-Berichte* 3/2001 – Grundsteuerreform im Praxistest, abrufbar unter <https://difu.de/publikationen/difu-berichte-32001/grundsteuerreform-im-praxistest.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *DIHK*, Grundsteuer reformieren (Fn. 24), 5; *Ronnecker*, ZKF 2018, 49; *Strunk*, Einheitsbewertung von Grundstücken – Theoretische Grundlagen, Analyse und kritische Würdigung angewandter und alternativer Bewertungsverfahren, 1982, 164-167.

¹¹⁸ Derzeit wird allerdings geprüft, ob im Interesse einer bundesweit einheitlicheren Handhabung wesentliche Aussagen der Bodenrichtwertrichtlinie in Form einer Rechtsverordnung oder einer Verwaltungsvorschrift mit Zustimmung des Bundesrates als verbindliche Regelungen zu erlassen ist, vgl. BT-Drucksache 19/3077 v. 29.6.2018 (Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Markus Herbrand, Christian Dürr, Katja Hessel, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksachen, 19/2640 –, Frage 18).

¹¹⁹ Für erbschaftsteuerliche Zwecke ist für Grundstücke, die mit den wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks in der jeweiligen Bodenrichtwertzone übereinstimmen, der Bodenrichtwert anzusetzen. Bei Grundstücken, die von den wertbeeinflussenden Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks abweichen, ist der Wert grundsätzlich nach den Vorgaben des Gutachterausschusses aus dem Bodenrichtwert des jeweiligen Bodenrichtwertgebiets abzuleiten (§ 179 S. 3, 4 BewG, R B 179.2 Abs. 1 S. 8, 9 ErbStR).

¹²⁰ Liegen keine Bodenrichtwerte vor, kann der Bodenrichtwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abgeleitet werden (§ 179 S. 4 BewG).

geringen Verkäufen wirken sich spekulative Käufe stark auf den Bodenrichtwert aus. (5) Häufig wird die fehlende Transparenz bemängelt, weil nicht ausreichend kommuniziert wird, wie die Bodenrichtwerte zustande kommen. Für Außenstehende ist nicht nachvollziehbar, mit welcher Methode die Bodenrichtwerte ermittelt werden und welche Daten verwendet werden. (6) Wenn in den Gutachterausschüssen auch Angehörige der Gemeindeverwaltung vertreten sind, könnte die Gefahr bestehen, dass die Gemeinden die Bemessungsgrundlage für die von ihnen erhobene Grundsteuer zumindest zum Teil mit beeinflussen. (7) Die für die Ermittlung der Bodenrichtwerte vorgenommene Einteilung in Bodenrichtwertgebiete stimmt zum Teil nicht mit den Flurstücken überein, sodass nicht unmittelbar erkennbar ist, welcher Bodenrichtwert heranzuziehen ist.¹²¹ (8) Werden die Bodenrichtwerte allgemein für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage verwendet, müsste es den Steuerpflichtigen möglich sein, bei Zweifeln an der Richtigkeit der Bodenrichtwerte ein Rechtsbehelfsverfahren und im Konfliktfall ein finanzgerichtliches Verfahren einzuleiten.¹²²

(c) Die Diskussion um die Aussagekraft von Bodenrichtwerten lässt sich auf das Mietwertmodell übertragen, wenn die erzielbare Miete aus einem Mietspiegel abgeleitet wird. Zusätzlich stellt sich die Frage, ob die Angaben im Mietspiegel auch dann heranzuziehen sind, wenn die tatsächlich gezahlte Miete bekannt ist und von der nach dem Mietspiegel erzielbaren Miete abweicht. Es ist auch zu überlegen, ob bei einer eventuellen Korrektur danach differenziert wird, ob die tatsächlich gezahlte Miete nach oben oder nach unten von den im Mietspiegel ausgewiesenen Daten abweichen.

Bebaute Grundstücke zeichnen sich durch eine größere Heterogenität aus als der Grund und Boden.¹²³ Damit ist das Argument, dass im Mietspiegel die durchschnittliche Miete, aber nicht die individuell erzielte bzw. erzielbare Miete angegeben wird, sehr bedeutsam. Des Weiteren ist beim Mietwertmodell zu konkretisieren, wie sich rechtlich bedingte Deckelungen der Miete („Mietpreisbremse“) auf den für die Grundsteuer heranzuziehenden Wert einer Immobilie auswirken.

¹²¹ Siehe dazu z.B. *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (Fn. 24), 43-44 (für die Stadt Fürth).

¹²² Als Anhaltspunkt wird angegeben, dass möglicherweise jährlich mit etwa 15.000 zusätzlichen Finanzgerichtsverfahren zu rechnen ist. Dies wäre ein Anstieg der Finanzgerichtsverfahren um mehr als 40 % (bezogen auf derzeit 35.000 Verfahren), vgl. hierzu *DIHK*, Grundsteuer reformieren (Fn. 24), 5-6.

¹²³ Vgl. *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 113-114.

(d) Bei flächenorientierter Besteuerung (Kombinationsmodell hinsichtlich des Gebäudeteils, Flächenmodell, Bodenflächensteuer) könnte überlegt werden, die „Äquivalenzziffern“ nach der Lage des Grundbesitzes innerhalb einer Gemeinde zu differenzieren. Eine derartige „Zonierung“ sollte nicht eingeführt werden: (1) Es stellt sich das politische Problem, die Differenzierung der „Äquivalenzziffern“ in den einzelnen Stadtteilen gegenüber den Bürgern zu kommunizieren. Es besteht die Gefahr, dass unterschiedliche „Äquivalenzziffern“ in der Diskussion dazu verwendet werden, um bestimmte Stadtteile als „Problemviertel“, „Reichenviertel“ oder mit anderen populistischen Begriffen zu kennzeichnen. Eine derartige Interpretation besitzt eine erhebliche politische Sprengkraft. (2) Aus praktischer Sicht besteht die Schwierigkeit, die einzelnen Gebiete voneinander abzugrenzen und die Unterschiede bei den „Äquivalenzziffern“ zu quantifizieren. (3) Erfolgt die Differenzierung in Anlehnung an die Bodenrichtwerte, wirken diese auf die Bemessungsgrundlage in zweifacher Weise: zum einen direkt über den Wert des Grund und Bodens und zum anderen indirekt über die darauf aufbauende Differenzierung der „Äquivalenzziffern“. (4) Mit der Differenzierung der „Äquivalenzziffern“ nach der Lage des Grundstücks innerhalb der Gemeinde wird versucht, den Verkehrswert zumindest ansatzweise zu erfassen. Dies führt zu der Frage, ob eine Kombination von flächenorientierter Besteuerung und nach der Lage differenzierten „Äquivalenzziffern“ mit dem verfassungsrechtlich geforderten „Folgerichtigkeitsgedanken“¹²⁴ vereinbar ist.

c. Ansatzpunkt für die Findung eines Kompromisses

(a) Aus den Erläuterungen im vorangehenden Abschnitt sowie der Auswertung in Tabelle 4 (Seite 57 f.) wird deutlich, dass keiner der Vorschläge sowohl die Anforderungen an die konzeptionelle Ausrichtung als auch hinsichtlich der Administrierbarkeit uneingeschränkt erfüllt. Es ist erkennbar, dass zwischen diesen Zielen ein erheblicher Zielkonflikt besteht. Das Verkehrswertmodell ist zwar aus methodischer Sicht vorzuziehen, da sowohl beim Grund und Boden als auch beim Gebäude auf den Verkehrswert abgestellt wird. Es scheidet allerdings aus, weil es praktisch nicht umgesetzt werden kann. Beim Mietwertmodell und beim Kostenwertmodell stellen sich gleichfalls erheb-

¹²⁴ Vgl. z.B. BVerfG v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) sowie speziell zur Grundsteuer BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 96.

liche Probleme bei der praktischen Umsetzung. Beim Kostenwertmodell ist darüber hinaus die methodische Ausrichtung widersprüchlich.

Das Kombinationsmodell hat den Vorteil, dass sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude besteuert werden und dass hinsichtlich des Grund und Bodens eine verkehrswertorientierte Bewertung vorgenommen wird. Beim Gebäude müssen die Nachteile aus einer flächenorientierten Besteuerung mit den Vorteilen abgewogen werden, dass das Kombinationsmodell dann praktisch umsetzbar ist, wenn man die Bodenrichtwerte als verlässliche Bewertung ansieht und die Ermittlung der Gebäudefläche mit vertretbarem Aufwand für möglich hält.

Das Flächenmodell ist aufgrund seiner kostenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips, d.h. aufgrund seiner fehlenden Ausrichtung am Verkehrswert, abzulehnen. Für dieses Modell spricht allerdings, dass das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird und dass die Administrierbarkeit grundsätzlich gegeben ist.

Eine Bodenwertsteuer oder Bodenflächensteuer sollten aufgrund der Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden grundsätzlich nicht eingeführt werden. Bei der Bodenflächensteuer kommt als weiterer negativer Aspekt hinzu, dass keine Anlehnung an den Verkehrswert erfolgt. Im Hinblick auf die Vollzugskosten schneidet allerdings die Bodenflächensteuer am besten ab. Bei diesem Kriterium liegt die Bodenwertsteuer auf dem zweiten Rangplatz. Bei der Beurteilung der Bodenwertsteuer und der Bodenflächensteuer sind also die methodischen Schwächen mit den Vorteilen hinsichtlich der praktischen Umsetzbarkeit abzuwägen. Eine Bodenflächensteuer ist nur dann zu wählen, wenn die Entscheidung allein nach dem Kriterium der Administrierbarkeit getroffen wird.

Tabelle 4: Empfehlung zur Anwendbarkeit der Reformmodelle

	Konzeption	Administrierbarkeit	Empfehlung
Verkehrswertmodell	erfüllt Leitlinie (Vergleichswertverfahren)	Administrierbarkeit nicht gegeben	anwendbar, wenn Anforderungen an Genauigkeit reduziert werden
Mietwertmodell	erfüllt Leitlinie (Ertragswertverfahren – Mietwert entspricht näherungsweise dem gemeinen Wert)	Administrierbarkeit nicht gegeben	anwendbar, wenn Anforderungen an Genauigkeit reduziert werden
Kostenwertmodell	erfüllt Leitlinie ansatzweise (Sonderform des Sachwertverfahrens)	Administrierbarkeit nicht gegeben	anwendbar, wenn Anforderungen an Genauigkeit reduziert werden und als besondere Form des Sachwertverfahrens akzeptiert
Kombinationsmodell	Leitlinie hinsichtlich Steuergegenstand erfüllt Leitlinie hinsichtlich Bewertung beim Gebäude nicht erfüllt	Administrierbarkeit eingeschränkt gegeben	anwendbar, wenn als Kompromiss zwischen wert- und flächenorientierter Bewertung akzeptiert
Flächenmodell	Leitlinie hinsichtlich Steuergegenstand erfüllt Leitlinie hinsichtlich Bewertung sowohl beim Grund und Boden als auch beim Gebäude nicht erfüllt	Administrierbarkeit weitgehend gegeben	anwendbar, wenn fehlende Wertorientierung akzeptiert wird und wenn Administrierbarkeit hoch gewichtet

Bodenwertsteuer	Leitlinie hinsichtlich Steuergegenstand nicht erfüllt Leitlinie hinsichtlich Bewertung erfüllt	Administrierbarkeit grundsätzlich gegeben	anwendbar, wenn Ausklammerung des Gebäudes akzeptiert wird und wenn Administrierbarkeit hoch gewichtet wird
Bodenflächensteuer	Leitlinie hinsichtlich Steuergegenstand und Bewertung nicht erfüllt	Administrierbarkeit gegeben	anwendbar, wenn Ausklammerung des Gebäudes und fehlende Wertorientierung akzeptiert werden und wenn Administrierbarkeit sehr hoch gewichtet wird
Abschaffung der Grundsteuer	Leitlinie überhaupt nicht erfüllt	Administrierbarkeit offensichtlich kein Problem	wenn alle Reformmodelle abgelehnt werden; aber: für die Gemeinden nicht akzeptabel

Legende:

Leitlinie erfüllt	Leitlinie teilweise erfüllt	Leitlinie nicht erfüllt
-------------------	-----------------------------	-------------------------

(b) In vielen Fällen besteht die Erwartung, den Verkehrswert eines Grundstücks möglichst exakt zu ermitteln. Aufgrund der hohen Individualität von Immobilien kann diese Erwartung allerdings nicht erfüllt werden. Bei einem unbekanntem Wert des Grundstücks kann auch nicht bestimmt werden, ob eine individuelle Berechnung zu einem „besseren“ Ergebnis führt als ein standardisiertes Verfahren.¹²⁵ Ist der exakte Verkehrswert nicht bekannt, kann des Weiteren nicht geprüft werden, ob der für steuerliche Zwecke herangezogene Wert um mehr als 20 % nach oben oder unten vom Verkehrswert abweicht.

Dass eine Bewertung des Grundbesitzes mit dem Verkehrswert praktisch möglich ist, zeigt sich daran, dass in anderen Ländern sehr häufig eine wertbezogene Bemessungsgrundlage verwendet wird. Dieser Wert wird entweder

¹²⁵ Vgl. Hey/Maiterth/Houben, ifst-Schrift 483 (Fn. 6), 114-117.

aus Verkäufen abgeleitet oder durch eine ertragswertbezogene Bewertung bestimmt. In vielen Staaten wird häufig auch regelmäßig eine Neubewertung durchgeführt. Die Aktualisierung erfolgt zum Teil sogar jährlich, in einigen Ländern wird die Fortschreibung über eine Indexierung vorgenommen.¹²⁶

Senkt man die Anforderung an die Genauigkeit, könnte insbesondere das Mietwertmodell administrierbar sein. Das Mietwertmodell bietet sich dann als Alternative an, wenn die Ermittlung der tatsächlich erzielten oder erzielbaren Miete als lösbar angesehen wird.¹²⁷ Es müsste allerdings akzeptiert werden, dass möglicherweise bei den weiteren Rechenelementen einige Typisierungen vorgenommen werden, die über die derzeit im BewG beim Ertragswertverfahren vorgenommenen Pauschalierungen hinausgehen.

(c) Sofern die Finanzverwaltung aufgrund ihrer personellen Ausstattung nicht in der Lage ist, eine Bewertung der Grundstücke mit dem Verkehrswert durchzuführen (Verkehrswertmodell oder Mietwertmodell) und gleichzeitig eine stärkere Typisierung abgelehnt wird, könnte überlegt werden, ob die Grundstücksbewertung auf Institutionen ausgelagert wird, die über entsprechende Fachkenntnisse und Ressourcen verfügen. Bei einer „Privatisierung“ eines Teils der Steuerermittlung stellt sich die Frage, inwieweit dies mit dem Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) vereinbar ist. Wenn man die tatsächliche Umsetzung des Amtsermittlungsgrundsatzes und die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 AO) berücksichtigt, erscheint eine derartige Vorgehensweise zu keinem Verstoß gegen rechtsstaatliche Grundsätze zu führen. So wird beispielsweise in den Niederlanden ein derartiges Verfahren seit Jahren erfolgreich praktiziert.¹²⁸ Eine „Privatisierung“ der Ermittlung des Werts von Grundstücken könnte auch deshalb akzeptiert werden, weil der Finanzverwaltung die Möglichkeit verbleibt, die Angaben der Steuerpflichtigen auf ihre Plausibilität zu beurteilen und (zumindest in Stichproben) detailliert zu überprüfen.¹²⁹

¹²⁶ Zu einem Rechtsvergleich siehe *Claus/Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 509 (Fn. 5), insbesondere 53-62; *Troll/Eisele*, Grundsteuergesetz (Fn. 24), Anhang III.

¹²⁷ Bei gewerblich genutzten Gebäuden ist diese Alternative zwar in vielen Fällen, aber nicht für alle Immobilien umsetzbar.

¹²⁸ Vgl. *Senatorin für Finanzen*, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 25), 26.

¹²⁹ Zum Verifikationsprinzip siehe z.B. *Seer*, in Widmann (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, DStJG 31, 2008, 7 (16-17).

(d) Wird auch dieser Ansatz abgelehnt, könnte für die steuerliche Grundstücksbewertung an Grundstückswerte angeknüpft werden, die außerhalb des Steuerrechts verwendet werden. Insbesondere die bei Grundbesitzversicherungen angesetzten Werte erscheinen dafür geeignet.¹³⁰ Die Versicherungsnehmer werden bemüht sein, den Wert ihrer Immobilie zumindest näherungsweise korrekt anzugeben. Ein zu hoher Wert (Übersicherung) würde zu einem entsprechenden Anstieg der Prämie führen, ohne dass sich im Schadensfall die Versicherungsleistung erhöht. Ein zu niedriger Wert (Unterversicherung) würde im Schadensfall die Versicherungsleistung reduzieren.

(e) Aufgrund des zwischen der Konzeption der Grundsteuer und der Administrierbarkeit bestehenden Zielkonflikts und des unterschiedlichen Grads der Zielerfüllung kann keines der Modelle eindeutig als das Beste eingeordnet werden. Bei der Reform der Grundsteuer muss ein Kompromiss gefunden werden. In Abhängigkeit davon, wie man die einzelnen Kriterien gewichtet, kann das Verkehrswertmodell, das Mietwertmodell, das Kostenwertmodell, das Kombinationsmodell, das Flächenmodell oder eine Bodenwertsteuer vorgezogen werden.

Das Mietwertmodell kann gewählt werden, wenn eine vereinfachte Wertermittlung akzeptiert wird. Diese Aussage gilt mit Abstrichen auch für das Verkehrswertmodell. Beim Kostenwertmodell müsste zusätzlich angenommen werden, dass ein vereinfachtes Sachwertverfahren einen sachgerechten Bewertungsansatz darstellt. Das Kombinationsmodell weist das Merkmal auf, dass es bei keinem Kriterium generell ungeeignet ist. Eine Bodenwertsteuer ist dann zu wählen, wenn die Vorteile bei der Administrierbarkeit höher bewertet werden als der fehlende Einbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand der Grundsteuer. Beim Flächenmodell müssen die Vorteile hinsichtlich der praktischen Umsetzung höher gewichtet werden als die fehlende Wertorientierung. Eine Bodenflächensteuer scheidet allerdings generell aus, da die Konzeption der Grundsteuer sowohl bei der Abgrenzung des Steuergegenstands als auch bei der Bewertung verfehlt wird.

Bei der Auswahl eines der Reformmodelle sind auch Überlegungen im Zusammenhang mit der IT-technischen Umsetzung (E-Government) einzubeziehen. Je weniger Informationen benötigt werden, die zurzeit noch nicht in elektronischer Form erfasst sind, umso leichter lässt sich die Steuererhe-

¹³⁰ Zu diesem Vorschlag und den dabei zu beachtenden Fragen siehe *Barthel*, DB 2018, 1161.

bung umsetzen und umso geringer sind die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen.¹³¹

3. Folgen für die Gesetzgebungskompetenz

Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für eine Reform der Grundsteuer liegt beim Bund, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht (Art. 72 Abs. 2 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 GG). Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine Gemeindesteuer, deren Erhebung auf dem Äquivalenzprinzip beruht. Aufgrund dieser Ortsbezogenheit lassen sich bei der Grundsteuer regionale Unterschiede leicht rechtfertigen. Eine bundeseinheitliche Lösung erscheint nicht notwendig. Folgt man dieser Ansicht, liegt die Gesetzgebungskompetenz bei den Ländern. Das Grundsteuergesetz in seiner aktuellen Fassung kann aufgrund einer Übergangsregelung in seiner geltenden Fassung dennoch weiter angewendet werden, da Gesetze, die vor der Föderalismusreform verabschiedet wurden, als Bundesrecht weiter gelten (Art. 125a Abs. 2 GG).¹³²

Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes bleibt auch dann erhalten, wenn bei einer Änderung des geltenden Grundsteuerrechts dieses in seinen wesentlichen Teilen erhalten bleibt (Anpassungs- und Änderungskompetenz). Wenn allerdings eine konzeptionelle Änderung der grundsteuerlichen Regelungen vorgenommen wird, geht die Gesetzgebungskompetenz auf die Länder über. Die Grundsteuer beruht derzeit auf dem Konzept, dass sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen werden und dass sich die Bewertung am Verkehrswert (gemeinen Wert) orientiert. Lediglich beim Verkehrswertmodell und dem Mietwertmodell kommt es im Vergleich zum derzeitigen System zu keiner

¹³¹ Zum Stand der organisatorischen und automationstechnischen Vorarbeiten auf Seiten der Finanzverwaltung siehe BT-Drucksache 19/3821 v. 15.8.2018 (Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Markus Herbrand, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/3623 –, Frage 5). Siehe hierzu z.B. auch *Broer/Jarass*, BB 2018, 919; *Nehls*, Der Gemeindehaushalt 2013, 205.

¹³² Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 89. Zur Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer siehe ausführlich *Becker*, BB 2013, 861; *Hantzsch*, DStZ 2012, 758; *Mayer*, DB 2018, 2200; *Seer*, DB 2018, 1488.

systematischen Änderung.¹³³ Bei allen anderen Reformvorschlägen bestehen gegenüber dem geltenden Recht mehr oder weniger große Abweichungen, weil entweder der Steuergegenstand oder die Bewertungsgrundsätze oder beide Komponenten modifiziert werden. Will man dennoch daran festhalten, dass für die Grundsteuer eine bundeseinheitliche Regelung gilt, ist eine entsprechende Anpassung des Grundgesetzes vorzunehmen. Diese kann allerdings nur mit einer 2/3-Mehrheit verabschiedet werden, d.h. im Bundestag und Bundesrat müssen sich entsprechende politische Mehrheiten finden lassen.

Im Zusammenhang mit der beabsichtigten Einführung des Kostenwertmodells war vorgesehen,¹³⁴ für eine Reform der Grundsteuer die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz dem Bund zuzuweisen (Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG-E). Die Länder sollten allerdings das Recht haben, landeseigene Steuermesszahlen festzusetzen (Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG-E). Da die anderen Modelle zur Reform der Grundsteuer zu noch weiter gehenden Veränderungen des geltenden Rechts als das Kostenwertmodell führen, ist es auch bei diesen Reformvorschlägen notwendig, eine entsprechende Anpassung der Gesetzgebungskompetenz vorzunehmen.

Die Gesetzgebungskompetenz steht auch im Zusammenhang mit der Diskussion um die Regionalisierung der Grundsteuer. Völlig unstrittig ist die Hebesatzautonomie der Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG). Über das Recht der Gemeinden, den in ihrem Gebiet geltenden Hebesatz festzusetzen (§ 1, § 25 GrStG), wird es weiterhin regionale Unterschiede geben.¹³⁵

¹³³ Für die Bewertung von Grundvermögen stellt derzeit das Ertragswertverfahren das Regelverfahren dar (§ 76 Abs. 1 BewG). Das dem Verkehrswertmodell zugrunde liegende Vergleichswertverfahren kommt zwar derzeit für die Grundsteuer nicht zur Anwendung. Allerdings besteht das Ziel dieses in der Immobilienwirtschaft anerkannte Standardverfahrens wie im geltenden Recht darin, den gemeinen Wert des Grundvermögens zu ermitteln. Es wird zum Teil auch für die Erbschaftsteuer herangezogen (§ 182 Abs. 2 BewG).

¹³⁴ Vgl. BR-Drucksache 514/16 v. 4.11.2016; offen, ob Bundes- oder Ländergesetzgebungskompetenz BT-Drucksache 18/10751 v. 21.12.2016, Anlage 2 (Stellungnahme der Bundesregierung) sowie BT-Drucksache 19/3821 v. 15.8.2018 (Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Markus Herbrand, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP – Drucksache 19/3623 –, Frage 5).

¹³⁵ Die Hebesatzautonomie der Gemeinden ist unabhängig davon, ob die Gesetzgebungskompetenz beim Bund oder bei den Ländern liegt, vgl. *Seer*, DB 2018, 1488 (1491); a.A. *Maunz/Dürig*, 2018; Art. 105 GG, Rz. 159-160.

Räumlicher Bezugspunkt der auf dem Hebesatz beruhenden Regionalisierung sind die Gemeinden. Demgegenüber geht es bei der Forderung nach einer Regionalisierung der Grundsteuer darum, dass in den einzelnen Bundesländern unterschiedliche Regelungen gelten können.¹³⁶ Zum einen besteht die Alternative, die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer in vollem Umfang auf die Länder zu übertragen. Dies würde dazu führen, dass in jedem Bundesland ein eigenständiges Grundsteuergesetz verabschiedet werden kann. Zum anderen kann sich die Regionalisierung der Grundsteuer nur auf die Steuermesszahl (wertorientierte Reformmodelle) oder die „Äquivalenzziffer“ (flächenorientierte Reformmodelle) erstrecken, während Steuergegenstand und Bewertungsregeln bundeseinheitlich geregelt werden.¹³⁷

Bei einer vollständigen Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Länder würden sich insbesondere für Steuerpflichtige, die in mehreren Bundesländern über Grundbesitz verfügen, die Befolgungskosten deutlich erhöhen.¹³⁸ Die Steuerpflichtigen müssten sich in jedem Bundesland auf andere Regelungen einstellen. Analog dazu hätte eine bundeseinheitliche Regelung für die Bundesländer den Vorteil, dass bei einer IT-technischen Unterstützung des Besteuerungsverfahrens durch die Schaffung eines einheitlichen Systems im Vergleich zu länderspezifischen Konzepten die Erhebungskosten reduziert werden können. Unterschiedliche Vorgehensweisen in den Bundesländern machen es möglicherweise erforderlich, den Bürgern zu erläutern, weshalb in dem betreffenden Bundesland die jeweilige Regelung eingeführt wurde. Unterschiedliche Ansätze bei der Abgrenzung des Steuergegenstands und den Bewertungsregeln sowie Abweichungen bei der Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ erschweren die Vergleichbarkeit der Grundsteuerbelastung. Der von der Gemeinde festgesetzte Hebesatz wäre nur einer von mehreren Einflussfaktoren, die die Höhe der Grundsteuer bestimmen. Da sich bei einer länderspezifischen Ausgestaltung der Grundsteuer die Vollzugskosten und die Komplexität der Grundsteuer erheblich erhöhen, ist grundsätzlich eine bundeseinheitliche Regelung zu präferieren.

¹³⁶ Vgl. BR-Drucksache 306/01 v. 17.4.2001; *IHK München* (2018), Reform der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Steuer-und-Finanzpolitik/Reform-der-Grundsteuer/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018); *Söder*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 3 (3).

¹³⁷ Diese zweite Alternative entspricht der Rechtslage bei der Grunderwerbsteuer, bei der die Länder das Recht haben, den Steuersatz zu bestimmen (Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG).

¹³⁸ Vgl. *DIHK*, Grundsteuer reformieren (Fn. 24), 7.

Eine Gesetzgebungskompetenz der Länder für die Festlegung der Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ kann im Hinblick auf die Vollzugskosten und die Komplexität als vertretbar angesehen werden. Die teilweise Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Länder ist beispielsweise mit folgenden Fragen verbunden: (1) Die Grundsteuerreform soll aufkommensneutral umgesetzt werden.¹³⁹ Bezugspunkt für die angestrebte Aufkommensneutralität sind die im Bundesgebiet festgesetzten Steuermessbeträge.¹⁴⁰ Es ist zu entscheiden, welche Auswirkungen sich ergeben, wenn in den Bundesländern unterschiedliche Steuermesszahlen bzw. „Äquivalenzziffern“ gelten. Wird das Messbetragsvolumen auf Bundesebene bestimmt, könnte die Senkung oder Minderung der Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ in einem Bundesland in den anderen Bundesländern eine gegenläufige Korrektur der Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ bewirken. (2) Zwischen einem Bundesland und seinen Gemeinden können unterschiedliche Interessen bestehen. Wenn in einem Bundesland die Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ gesenkt wird, könnte der Fall eintreten, dass eine Gemeinde aufgrund ihres Finanzbedarfs zur Vermeidung eines Rückgangs des Steueraufkommens den Hebesatz erhöhen muss. Es kann sich auch umgekehrt die Situation ergeben, dass auf Landesebene die Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ erhöht wird, aber eine Gemeinde in der Lage ist, den von ihr festgesetzten Hebesatz zu reduzieren. Diese gegenläufige Interessenlage könnte zu einem „Schwarzer-Peter-Spiel“ führen, in dem die Verantwortung für Steuererhöhungen der jeweils anderen Ebene zugewiesen wird. Bestehen auf Landes- und Gemeindeebene unterschiedliche politische Mehrheiten, sind parteipolitisch geführte Diskussionen zu erwarten.

¹³⁹ Zum Ziel der Aufkommensneutralität siehe Abschnitt VI.

¹⁴⁰ Vgl. BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, 2, 41-42 (für das Kostenwertmodell).

V. Nicht für Wohnzwecke genutzter Grundbesitz

Bei den bisherigen Überlegungen wurde davon ausgegangen, dass die Immobilie zu Wohnzwecken genutzt wird. Es wurde begründet, dass die Grundsteuer auf dem Äquivalenzprinzip beruhen soll. Dieses Leitbild sollte im Sinne einer Gruppenäquivalenz und einer nutzenorientierten Interpretation ausgelegt werden. Im Folgenden ist zu diskutieren, wie sich diese Ergebnisse auf den Grundbesitz übertragen lassen, der für gewerbliche bzw. freiberufliche Zwecke oder für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird.

1. Gewerbliche Nutzung

Aufgrund der nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist auf den Unternehmer abzustellen, der den Grundbesitz nutzt.¹⁴¹ Es ist also die Perspektive von den Bürgern auf die Unternehmer zu wechseln. Bezogen auf die Gruppenäquivalenz sollten alle (natürliche und juristische) Personen zusammengefasst werden, die in der betreffenden Gemeinde Grundbesitz nutzen.¹⁴² Würde für die Unternehmer und die Wohnbevölkerung (Bürger) jeweils eine eigene Gruppe gebildet, müsste zum einen festgelegt werden, wie sich eine unterschiedliche Belastung dieser beiden Gruppen dem Grunde nach rechtfertigen lässt. Zum anderen müssten die Differenzen bei der von diesen beiden Gruppen zu zahlenden Grundsteuer der Höhe nach quantifiziert werden. Eine derartige Unterteilung der Nutzer hätte de facto den Effekt, dass für jede Gruppe jeweils eine eigenständige Grundsteuer eingeführt werden würde. Die Einteilung in Grundsteuer A und Grundsteuer B lässt sich möglicherweise damit rechtfertigen, dass bei land- und forstwirtschaftlicher Nutzung der Betrieb den Steuergegenstand bildet, während bei der Grundsteuer B auf das Grundstück als solches abgestellt wird. Eine Unterteilung der Grundsteuer B ist aber nicht zu empfehlen, da unabhängig davon, ob das Grundstück für gewerbliche Zwecke oder für Wohnzwecke genutzt wird, auf die Immobilie abgestellt wird.

Für den Grund und Boden und das Gebäude sollten bei einer gewerblichen Nutzung im Ansatz die gleichen Grundsätze angewendet werden wie

¹⁴¹ Zur Vereinfachung beziehen sich die folgenden Ausführungen auf gewerbliche Unternehmen. Die Argumentation gilt in gleicher Weise für eine Nutzung durch Freiberufler. Zur Gleichstellung von Gewerbetreibenden und Freiberufler siehe auch § 96 BewG.

¹⁴² Die Grundsteuer soll unabhängig von der Rechtsform des Gewerbebetriebs sein. Bei Personen- und Kapitalgesellschaften sind diese Steuerschuldner.

für Immobilien, die für Wohnzwecke genutzt werden.¹⁴³ Diese Aussage gilt unabhängig von dem Modell, das der Grundsteuerreform zugrunde liegen wird. Der Steuergegenstand sollte sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude umfassen.¹⁴⁴ Die Steuermesszahl (wertorientierte Besteuerung) bzw. die „Äquivalenzziffer“ (flächenorientierte Besteuerung) sollten für Grundstücke, die für gewerbliche Zwecke genutzt werden, in gleicher Höhe festgesetzt werden wie für Grundstücke, die Wohnzwecken dienen.

Wird bei der Steuermesszahl bzw. der „Äquivalenzziffer“ nach der Art der Nutzung differenziert, ist zu begründen, weshalb die Leistungen einer Gemeinde für Gewerbetreibende einen anderen (höheren) Nutzen haben als für die Bürger. Zusätzlich sind die möglicherweise dem Grunde nach bestehenden Unterschiede in Bezug auf den Nutzen so zu quantifizieren, dass die Abweichungen bei der Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ der Höhe nach konkretisiert werden können. Es erscheint fraglich, ob dies mit hinreichender Genauigkeit möglich ist.¹⁴⁵ Zusätzlich ist zu beachten, dass Gewerbetreibende mit der Gewerbesteuer bereits von einer Steuerart erfasst werden, die auf dem Äquivalenzprinzip beruht. Bei einer höheren Belastung von gewerblich genutztem Immobilienbesitz bei der Grundsteuer würden die Leistungen der Gemeinden insoweit von den Gewerbetreibenden zweimal

¹⁴³ Dies entspricht dem geltenden Recht. Betriebsgrundstücke, die für gewerbliche Zwecke genutzt werden, sind wie Grundvermögen zu bewerten (§ 99 BewG). Bei der Grundsteuer werden Betriebsgrundstücke gleichfalls dem Grundvermögen gleichgestellt (§ 2 Nr. 2 GrStG).

¹⁴⁴ Diese Aussage gilt nicht, wenn im Rahmen der Kompromissbildung eine Entscheidung zugunsten einer Bodenwertsteuer oder Bodenflächensteuer getroffen wird. Siehe hierzu Abschnitt IV.2.c.

¹⁴⁵ Bei gemischt-genutzten Grundstücken müsste eine Aufteilung entsprechend der jeweiligen Nutzung vorgenommen werden.

finanziert. Die Kürzung von Grundstückserträgen nach § 9 Nr. 1 GewStG kann diese Doppelbelastung nicht zielgenau ausgleichen.¹⁴⁶

Bei einer flächenorientierten Bewertung führen nutzenabhängige „Äquivalenzziffern“ indirekt zu einer Wertorientierung.¹⁴⁷ Insoweit stellt sich bei den Modellen, bei denen die „Äquivalenzziffer“ in Abhängigkeit davon festgelegt wird, ob der Grundbesitz für gewerbliche Zwecke oder zu Wohnzwecken genutzt wird, erneut die Frage, ob die angestrebte flächenorientierte Besteuerung folgerichtig umgesetzt wird.¹⁴⁸

In vielen Fällen ist zwar festzustellen, dass bei Immobilien, die gewerblich genutzt werden, die Bodenrichtwerte niedriger sind und der Anteil des Gebäudes am Gesamtwert höher ist als bei Immobilien, die zu Wohnzwe-

¹⁴⁶ Siehe hierzu z.B. *Gosch*, in Blümich, 2018, § 9 GewStG, Rz. 19; *Roser*, in Lenski/Steinberg, 2018, § 9 GewStG, Rz. 18; *Scheffler*, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern (Fn. 44), 293. Eine Alternative könnte darin bestehen, bei Gewerbetreibenden die Grundsteuer als Steuerermäßigung bei der Gewerbesteuer abzuziehen, vgl. *Seer*, DB 2018, 1488 (1494-1495). Eine Doppelbelastung wird dadurch aber nicht immer in vollem Umfang vermieden, da eine Steuerermäßigung auf die tarifliche Steuerschuld begrenzt ist. Insbesondere bei einer Zerlegung ist prüfen, ob es aufgrund der Abweichungen bei der Verteilung des Grundbesitzes und der Arbeitslöhne und der unterschiedlichen Hebesätze zu Anrechnungsüberhängen kommt. Eine Steuerermäßigung in Höhe der gezahlten Grundsteuer wirkt sich rechtsformabhängig aus. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die Entlastung bei der Gewerbesteuer über § 35 EStG weitgehend rückgängig gemacht, während Kapitalgesellschaften keine damit vergleichbare Entlastung gewährt wird.

¹⁴⁷ Vgl. *Schmehl*, in Wieland (Hrsg.), Kommunalsteuern und abgaben (Fn. 87), 249 (289). Bei einer wertorientierten Ausrichtung der Grundsteuer tritt diese Fragestellung nicht auf. Unabhängig davon bleibt die Diskussion hinsichtlich der Differenzierung der Steuermesszahlen in Abhängigkeit von der Nutzungsform bestehen.

¹⁴⁸ Zu dieser aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG ableitbaren Forderung siehe z.B. BVerfG v. 7.5.1968 – 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256); BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271); BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) sowie speziell zur Grundsteuer BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 8), Rn. 96.

cken genutzt werden.¹⁴⁹ Es wird dennoch die Auffassung vertreten, dass das von der Nutzung abhängige Verhältnis zwischen dem Wert des Grund und Bodens und dem Wert des Gebäudes nicht über den Steuersatz (Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“) ausgeglichen werden sollte.¹⁵⁰ Falls dennoch eine Differenzierung gewünscht wird, stellt sich wieder die Frage, wie diese Abweichungen konkret quantifiziert werden.

Unabhängig von diesen grundsätzlichen Überlegungen sind bei gewerblicher Nutzung weitere Aspekte zu beachten:

- Bei einer wertorientierten Besteuerung bereitet aufgrund der hohen Heterogenität von Immobilien, die für gewerbliche Zwecke genutzt werden, die Ermittlung des Verkehrswerts noch mehr Probleme als bei zu Wohnzwecken genutztem Grundbesitz.¹⁵¹ Diese Aussage gilt unabhängig davon, mit welchem Verfahren der Verkehrswert ermittelt wird. Wird für Gebäude, die zu Wohnzwecken genutzt werden, das Mietwertmodell vorgeschlagen, stellt sich bei gewerblicher Nutzung das Problem, dass die (tatsächlich gezahlte oder erzielbare) Miete noch schwieriger zu ermitteln ist als bei Wohnimmobilien. Damit müsste bei gewerblicher Nutzung in vielen Fällen ersatzweise auf das Sachwertverfahren zurückgegriffen werden. Dies hätte zur Konsequenz, dass in Abhängigkeit von der Nutzung unterschiedliche Bewertungsverfahren zur Anwendung kommen würden. Betrachtet man Ertrags- und Sachwertverfahren als gleichwertig, lässt sich allerdings eine derartige Differenzierung rechtfertigen. Bei einer flächenorientierten Besteuerung ist bei gewerblicher Nutzung die Berechnung der tatsächlichen Nutzfläche im Vergleich zu Wohnimmobilien aufwändiger. Bei einer pauschalierten Ermittlung der Nutzfläche

¹⁴⁹ Vgl. *Josten*, Die Bodenwertsteuer (Fn. 71), 149. Insoweit wäre eine Bodenwertsteuer aus Sicht der gewerblichen Wirtschaft im Vergleich mit Immobilien, die zu Wohnzwecken genutzt werden, mit einer geringeren Belastung verbunden. Zu beachten ist allerdings, dass Gewerbebetriebe zum Teil über sehr große Flächen verfügen, vgl. *BDI* (2018), Grundsteuer darf nicht zu Mehrbelastung der Industrie führen, 8, abrufbar unter <https://bdi.eu/publikation/news/grundsteuer-darf-nicht-zu-mehrbelastung-der-industrie-fuehren/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

¹⁵⁰ Das Verhältnis zwischen Wert des Grund und Bodens und Wert des Gebäudes ist dann sehr relevant, wenn im Rahmen der Grundsteuerreform (entgegen der hier vertretenen Auffassung) eine Bodenwertsteuer eingeführt wird und damit der Steuergegenstand auf den Grund und Bodens beschränkt wird.

¹⁵¹ Siehe hier die Hinweise in *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6), 19, 25.

che ist zu überlegen, ob die damit verbundene Typisierung gerechtfertigt ist. Beispielsweise bestimmt sich die tatsächliche Nutzfläche eines Gebäudes bei Hochregallagern, Fertigungshallen oder Logistikunternehmen nach anderen Kriterien als bei Einzelhandelsunternehmen.¹⁵² Erneut ist zwischen dem Ziel einer (vermeintlich) genaueren Ermittlung und der Höhe der Vollzugskosten abzuwägen.

- Eine höhere Besteuerung von Immobilien, die gewerblich genutzt werden, sollte nicht damit gerechtfertigt werden, dass bei Gewerbetreibenden die Grundsteuer regelmäßig als Betriebsausgabe abziehbar ist,¹⁵³ während bei Nutzung zu Wohnzwecken die Grundsteuer zu den nicht abzehbaren Ausgaben der privaten Lebensführung gehören (§ 12 Nr. 1, 2 EStG).

2. Land- und forstwirtschaftliche Nutzung

Bei Land- und Forstwirten bildet der Betrieb den Steuergegenstand, d. h. nicht allein der Grund und Boden und die Gebäude. Diese Abgrenzung des Steuergegenstands ist die Begründung dafür, dass Land- und Forstwirte nicht in die Gewerbesteuer einbezogen werden. Dadurch wird eine Doppelbelastung mit zwei Objektsteuern bereits im Ansatz vermieden. Bei Gewerbetreibenden wird eine Doppelbelastung durch die Kürzung von Grundstückserträgen (§ 9 Nr. 1 GewStG) lediglich in pauschalierender Form vermieden. Bei Freiberuflern stellt sich das Problem der Doppelbelastung mit zwei Steuerarten, die sich am Äquivalenzprinzip orientieren, nicht, da Freiberufler von der Gewerbesteuer nicht erfasst werden.

Würde die Grundsteuer A abgeschafft, müssten konsequenterweise Land- und Forstwirte gewerbesteuerpflichtig werden. Damit würde sich unmittelbar die Frage stellen, ob auch Freiberufler in die Gewerbesteuer einzubeziehen sind. Diese Erläuterungen verdeutlichen die Verknüpfungen zwischen der Grundsteuer und der Gewerbesteuer. Sie führen zu der Überlegung, ob die Ausgestaltung dieser beiden Objektsteuern im Rahmen einer grundlegen-

¹⁵² So ist das Karl-Bräuer-Institut der Meinung, dass die typisierte Ermittlung der Geschossanzahl bei Fabrikhallen nicht sinnvoll ist, vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Reform der Grundsteuer (Fn. 33), 35.

¹⁵³ Vgl. *Tartler*, Gebäudewertunabhängige Grundsteuer (Fn. 107), 5 (bezogen auf den Abzug bei der Gewerbesteuer).

den Reform der Gemeindefinanzierung neu auszurichten ist.¹⁵⁴ Für eine derart weitgehende Reform lassen sich allerdings (derzeit?) keine politischen Mehrheiten finden.

Wird an der Grundsteuer A für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft grundsätzlich festgehalten, sollte eine Aufteilung vorgenommen werden:

- Der Wohnteil sollte wie Grundbesitz, der zu Wohnzwecken genutzt wird, bewertet werden. Er soll nicht in die Grundsteuer A einbezogen werden, sondern wie alle anderen Immobilien, die zu Wohnzwecken genutzt werden, der Grundsteuer B unterliegen.¹⁵⁵ Er sollte nicht – wie bislang in den „alten“ Bundesländern – bei der Grundsteuer A erfasst werden (§ 34 BewG).¹⁵⁶ Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die sich in den „neuen“ Bundesländern befinden, wird die vorgeschlagene Vorgehensweise bereits praktiziert (§ 40 S. 1 GrStG i.V.m. § 125 Abs. 3 BewG). Wird der Wohnteil zukünftig im gesamten Bundesgebiet wie andere Immobilien bewertet, die zu Wohnzwecken genutzt werden, bestimmt sich die Besteuerung des Wohnteils im gesamten Bundesgebiet danach, welches Modell im Rahmen der Grundsteuerreform ausgewählt wird.¹⁵⁷ Damit wird die derzeit beim Steuersatz zu Lasten von Land- und Forstwirten bestehende Differenzierung neutralisiert. Bei Land- und Forstwirten gilt eine Steuermesszahl von 6 ‰ (§ 14 GrStG), während bei anderen Grundstücken die Steuermesszahl grundsätzlich 3,5 ‰ beträgt (§ 15 Abs. 1 GrStG).¹⁵⁸ Diese Abweichung wird dadurch reduziert, dass im Jahr 2016 der Hebesatz der Grundsteuer A im Bundesdurchschnitt mit 332 ‰

¹⁵⁴ Siehe hierzu z.B. *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), Reform der Gemeindefinanzierung (Fn. 88); *Fuest/Thöne*, Gemeindefinanzreform (Fn. 1), 84-104. Für eine Entscheidung über die Grundsteuer A in einer gesonderten Reform *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 24), 7.

¹⁵⁵ Vgl. BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, 39 (beim Vorschlag zur Einführung des Kombinationsmodells).

¹⁵⁶ Vgl. hierzu *Bruschke*, in *Gürsching/Stenger*, 2018, § 34 BewG.

¹⁵⁷ Zurzeit wird in den „alten“ Bundesländern der Wohnteil wie Mietwohngrundstücke nach dem Ertragswertverfahren bewertet (§ 47 BewG). In den „alten“ Bundesländern sind die für Grundvermögen allgemein geltenden Regeln heranzuziehen (§ 125 Abs. 3 S. 1 BewG).

¹⁵⁸ Für Ein- und Zweifamilienhäuser gelten Sonderregelungen.

niedriger lag als der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B von 464 %.¹⁵⁹

- Der Besteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs liegt im geltenden Recht eine Ertragsbewertung zugrunde (§ 36 BewG). Sofern keine grundlegende Reform der Besteuerung von Land- und Forstwirten angestrebt wird, kann dieser Bewertungsansatz fortgeführt werden. Es muss aber offen bleiben, nach welchen Grundsätzen die Ertragsbewertung aktualisiert wird. Dies hängt zum einen davon ab, welches Ziel mit der Besteuerung von Land- und Forstwirten verfolgt wird, und zum anderen davon, wie die Abstimmung mit der Gewerbesteuer (die zweite Steuerart, die auf dem Äquivalenzprinzip beruht) geregelt werden soll.
- Es könnte auch überlegt werden, land- und forstwirtschaftliche Betriebe weiter aufzuteilen. Zusätzlich zu einer Separierung des Wohnteils könnten auch die Wirtschaftsgebäude („Produktionsgebäude“, z.B. Schweinestall) getrennt erfasst werden und nach den für (gewerblich genutzte) Gebäude einzuführenden Grundsätzen bewertet und in die Grundsteuer B einbezogen werden. Bei einer derartigen Dreiteilung verbleiben für die eigenständige Grundsteuer A die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen i.e.S., d.h. im Wesentlichen die „Felder“, „Wälder“, „Weinberge“ und „Gärten“.

¹⁵⁹ $6\% \times 332\% > 3,5\% \times 464$: $1,992\% > 1,624\%$. Zu den Angaben zu den Hebesätzen siehe *Statista* (2018c), Entwicklung des gewogenen Durchschnittshebesatzes der Grundsteuer in Deutschland in den Jahren von 2004 bis 2016, abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/826750/umfrage/entwicklung-des-hebesatzes-der-grundsteuer-in-deutschland/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

VI. Interpretation des Ziels „Aufkommensneutralität der Grundsteuer“

(a) Das Ziel einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform kann unabhängig davon erreicht werden, welches Modell den Änderungen des Grundsteuerrechts zugrunde gelegt wird. Gestützt wird diese Aussage darauf, dass ein Vergleich der Regelungen der EU-Staaten zur Grundsteuer zeigt, dass zwischen dem Bewertungsverfahren und dem Steueraufkommen kein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Lediglich bei einer flächenorientierten Bewertung besteht die Tendenz, dass in diesen Staaten die Grundsteuer einen geringeren Anteil am Gesamtaufkommen ausmacht. Die Ursache liegt aber vermutlich nicht bei der Grundsteuer, sondern in der Struktur des Steuersystems in den osteuropäischen Ländern, in denen eine flächenorientierte Bewertung durchgeführt wird.¹⁶⁰

Es ist weitgehend anerkannt, dass eine aufkommensneutrale Reform der Grundsteuer vorgenommen werden soll.¹⁶¹ Es wird im Regelfall nicht diskutiert, ob Aufkommensneutralität ein erstrebenswertes Ziel ist oder ob die Bedeutung der Grundsteuer erhöht werden sollte.¹⁶² Insoweit ist die Situation anders als bei der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer, bei denen im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts häufig gefordert wurde, dass das Aufkommen aus diesen Steuerarten erhöht werden soll. In dieser Schrift wird das Ziel der Aufkommensneutralität der Grundsteuerreform gleichfalls nicht in Frage gestellt.

Es bleibt abzuwarten, ob es tatsächlich zu einer aufkommensneutralen Reform der Grundsteuer kommt. Bei der letzten Hauptfeststellung in den „neuen“ Bundesländern stand zu Beginn des Gesetzgebungsprozesses gleichfalls das Ziel einer aufkommensneutralen Aktualisierung. Im Verlauf

¹⁶⁰ Vgl. *Claus/Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 509 (Fn. 5), 62-66.

¹⁶¹ Vgl. BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, 2, 41-42; *CDU/CSU* (2018), Reform der Grundsteuer aufkommensneutral gestalten, abrufbar unter <https://www.cdusu.de/presse/pressemitteilungen/reform-der-grundsteuer-aufkommensneutral-gestalten> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018). Zur Sicht der Gemeinden siehe statt aller *Deutscher Städtetag* (2018), Beschluss des Präsidiums des Deutschen Städtetages, abrufbar unter <http://www.staedtetag.de/presse/beschluesse/085178/index.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

¹⁶² Für eine höhere Belastung von immobilien Faktoren z.B. *Feld/Fritz*, in *Wieland* (Hrsg.), *Kommunalsteuern und -abgaben*, DStJG 35, 2012, 61 (83); *Fuest/Thöne*, *Gemeindefinanzreform* (Fn. 1), 84-104. Diese übergreifende Reform der Gemeindefinanzierung steht nicht auf der steuerpolitischen Tagesordnung.

des Gesetzgebungsverfahrens wurde jedoch eine Erhöhung des Steueraufkommens um 25 % als vertretbar angesehen.¹⁶³ Es ist nicht abzusehen, wie sich die Situation bei der anstehenden Reform der Grundsteuer entwickelt. Im Folgenden werden einige Aspekte angesprochen, die zu beachten sind, wenn das Ziel einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform erreicht werden soll.

(b) Sachlicher Bezugspunkt für die Aufkommensneutralität bildet die Summe der Steuermessbeträge. Aufgrund der Hebesatzautonomie der Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG, § 1, § 25 GrStG) kann das Aufkommen nicht direkt als Maßstab verwendet werden.

Bei der Umsetzung wird primär auf den gesamten Grundbesitz abgestellt.¹⁶⁴ Es wird nicht diskutiert, wie sich nach einer Reform das Verhältnis zwischen der Grundsteuer A zur Grundsteuer B darstellt.¹⁶⁵ Bleibt es bei dem derzeitigen Verhältnis zwischen den beiden Formen der Grundsteuer, wird die Bevorzugung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben fortgeschrieben. Derzeit beträgt der Anteil der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe an allen Einheiten, die der Grundsteuer unterliegen, ca. 14 % (5 von 35 Mio. Einheiten). Zum Aufkommen der Grundsteuer tragen die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe aber weniger als 3 % bei (0,39 Mrd. € von 13,65 Mrd. €). Wird diese Ungleichheit zumindest zum Teil aufgehoben, wird sich der Anteil und damit das Aufkommen der Grundsteuer A erhöhen und bei der Grundsteuer B ein Rückgang einstellen. Es besteht also ein nicht auflösbarer Zielkonflikt: Entweder wird die derzeit bestehende Bevorzugung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben fortgeführt oder bei der Grundsteuer A kommt es zu Steuererhöhungen. M.a.W. wird bei beiden Formen der Grundsteuer jeweils Aufkommensneutralität erreicht, bleibt die Bevorzugung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben bestehen.¹⁶⁶

¹⁶³ Vgl. *Beck*, DStR 2016, 2689 (2691). Siehe hierzu auch BT-Drucksache V/3876 v. 20.2.1969, 4; *Kühr*, Die neue Grundsteuer, 1973, 66.

¹⁶⁴ Vgl. BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, 2, 41-42 (Gesetzesentwurf).

¹⁶⁵ Für eine Aufkommensneutralität der Grundsteuer, die auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe entfällt, siehe BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, Anlage 2 (Stellungnahme des Bundesrats).

¹⁶⁶ Wird bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Wohnteil dem Grundvermögen zugerechnet (Abschnitt V.2.), müsste sich insoweit der Anteil der Grundsteuer A reduzieren und dementsprechend der Anteil der Grundsteuer B erhöhen.

Ein vergleichbares Problem stellt sich innerhalb der Grundsteuer B. Soll für Immobilien, die für Wohnzwecke genutzt werden, und für Grundbesitz, der für gewerbliche Zwecke genutzt wird, jeweils das gleiche Grundsteueraufkommen erzielt werden wie im geltenden Recht,¹⁶⁷ erfordert dies für die beiden Grundstücksarten jeweils die Berechnung einer eigenständigen Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“. Damit tritt der Zielkonflikt auf, dass bei der Analyse der Besteuerung von Grundbesitz, der für gewerbliche Zwecke genutzt wird, es als sachgerecht angesehen wurde, dass für diese Grundstücke die gleiche Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ angesetzt werden soll wie für Grundstücke, die für Wohnzwecke genutzt werden (Abschnitt V.1.). Im Hinblick auf die grundstücksartenbezogene Aufkommensneutralität ergeben sich allerdings voneinander abweichende Steuermesszahlen bzw. „Äquivalenzziffern“. Es kann also nur eines der beiden Ziele erfüllt werden: entweder gleiche Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ oder Aufkommensneutralität sowohl für gewerblich genutzte Grundstücke als auch für Grundstücke, die für Wohnzwecke genutzt werden.

Es könnte weiterführend überlegt werden, die Aufkommensneutralität auf jede Grundstücksart zu beziehen, die in § 75 BewG genannt ist. Eine derartige Handhabung setzt allerdings vermutlich komplexe Berechnungen voraus. Dies gilt insbesondere dann, wenn die bisherige Einteilung der Grundstücksarten nach einer Reform der Grundsteuer nicht fortgeführt wird. Darüber hinaus verstärkt sich der Zielkonflikt zwischen der Vorgabe, für Grundvermögen eine einheitliche Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ zu verwenden, und Aufkommensneutralität für die Grundstücke, die in gleicher Weise genutzt werden.

(c) Hinsichtlich des räumlichen Bezugspunkts sind mehrere Möglichkeiten denkbar: (1) Eine Aufkommensneutralität auf Bundesebene lässt sich durch die gemeinsame Festsetzung von Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage sowie Steuermesszahl bzw. „Äquivalenzziffer“ relativ einfach erreichen. Dieser Bezugspunkt vernachlässigt allerdings die zwischen den Bundesländern und den Gemeinden auftretenden Verschiebungen. Wie hoch diese Veränderungen ausfallen, hängt davon ab, wie der Steuergegenstand abgrenzt wird und welche Bewertungsregeln eingeführt werden. (2) Wird Aufkommensneutralität auf Ebene des jeweiligen Bundeslands angestrebt, ist den Bundesländern das Recht einzuräumen, durch die Festlegung von länderspe-

¹⁶⁷ Für eine Konstanz der Summe der Steuermessbeträge für Grundbesitz, der für Wohnzwecke genutzt wird, siehe BR-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016, Anlage 2 (Stellungnahme des Bundesrats).

zifischen Steuermesszahlen bzw. „Äquivalenzziffern“ die entsprechenden Abstimmungen vorzunehmen.¹⁶⁸ Eine Aufkommensneutralität auf Ebene des einzelnen Bundeslands schließt gleichfalls Verschiebungen zwischen den Gemeinden innerhalb des betreffenden Bundeslands nicht aus. (3) Bei einer Gemeindesteuer bietet es sich an, die Aufkommensneutralität auf die einzelnen Gemeinden zu beziehen. Aufgrund der Hebesatzautonomie der Gemeinden kann der Gesetzgeber dieses Ziel allerdings nicht durchsetzen.¹⁶⁹ Es bestünde lediglich die Möglichkeit, die Gemeinden dazu zu verpflichten, den Hebesatz zu veröffentlichen, bei dem auf ihrer Ebene die Reform der Grundsteuer aufkommensneutral wäre. Damit besteht für die Gemeinden die Notwendigkeit, die Gründe für die Festsetzung eines vom aufkommensneutralen Hebesatz abweichenden Hebesatzes den Bürgern zu erläutern. Inwieweit diese Form der Transparenz ausreicht, um tatsächlich eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform in den Gemeinden zu gewährleisten, bleibt abzuwarten. (4) Aufkommensneutralität auf Ebene des individuellen Grundstücks scheidet aufgrund der vom Bundesverfassungsgericht festgestellten Wertverzerrungen innerhalb des Grundvermögens prinzipiell aus. (5) Eine Aufkommensneutralität bezogen auf die Wohnungseigentümergeinschaft und die damit verbundene Zuweisung der Steuerschuldnerschaft auf die Eigentümergemeinschaft wird nicht mehr diskutiert.¹⁷⁰

(d) Unabhängig davon, ob das Ziel der Aufkommensneutralität auf den Bund, das jeweilige Bundesland oder die einzelne Gemeinde bezogen wird, wird es bei einer Neuregelung des Grundsteuerrechts bei den einzelnen Grundstücken zu Verschiebungen kommen. Die Abweichungen gegenüber der zurzeit zu zahlenden Grundsteuer können sowohl nach oben als auch nach unten

¹⁶⁸ Es wird keine grundstücksbezogene Differenzierung vorgenommen, vielmehr gilt die Differenzierung für alle in einem Bundesland belegenen Grundstücke in gleicher Weise.

¹⁶⁹ Daraus ziehen *Fuest/Thöne*, Gemeindefinanzreform (Fn. 1), 86 den Schluss, dass es eine aufkommensneutrale Grundsteuerreform generell nicht geben kann.

¹⁷⁰ Ein derartiger Vorschlag war in folgenden Reformvorschlägen enthalten: *Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen*, Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip (Fn. 28), 14; *Bundesland Thüringen*, Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell (Fn. 30), 18-19.

sehr erheblich ausfallen.¹⁷¹ In der steuerpolitischen Diskussion sollte dieser Aspekt stärker herausgestellt werden, damit bei den Bürgern keine falschen Erwartungen geweckt werden.¹⁷²

Bei der Einführung der neuen Regeln für die Grundsteuer besteht ein erheblicher Erklärungsbedarf. Diejenigen, bei denen sich die Grundsteuer ermäßigen wird, werden eine Grundsteuerreform sicherlich positiv beurteilen. Diejenigen, bei denen sich die Grundsteuer erhöhen wird, werden der Reform eher ablehnend gegenüberstehen. Ob jeder den Hinweis beruhigend empfindet, dass die nach einer Reform bei ihm eintretende Erhöhung der Grundsteuer nur einen Ausgleich für seine langjährige Bevorzugung darstellt,¹⁷³ darf stark bezweifelt werden.¹⁷⁴

(e) Hinsichtlich des zeitlichen Bezugspunkts ist es unstrittig, dass die Aufkommensneutralität im Zeitpunkt der Einführung der geänderten Regeln anzustreben ist. Es wird aber nicht öffentlich diskutiert, welche Effekte sich in den nachfolgenden Jahren einstellen sollen. Es ist nicht zu erwarten, dass das im Zeitpunkt der Reform bestehende Aufkommen sich in der Zukunft absolut betrachtet nicht ändern wird. Geht man davon aus, dass das Aufkommen der Grundsteuer im Zeitablauf steigen wird, ist die Information interessant, wie sich das Aufkommen im Verhältnis zur Inflationsrate oder dem Bruttoinlandsprodukt oder zu den anderen in Deutschland erhobenen Steuerarten entwickelt.

(f) Wenn bei der Reform der Grundsteuer Überlegungen im Zusammenhang mit der Wohnungsbaupolitik und Umweltpolitik integriert werden, ist zu konkretisieren, wie sich die dadurch ausgelösten finanziellen Effekte auf das Ziel der Aufkommensneutralität auswirken. Zum einen kann das Ziel

¹⁷¹ Vgl. *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6) (bundesweite Simulation); *Färber/Salm/Hengstwerth*, Wirtschaftsdienst 2014, 740; *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2017, 809 (810-816); *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (Fn. 24) (Vollerhebung für die Stadt Fürth).

¹⁷² Der Hinweis von Bundesfinanzminister Olaf Scholz „dass es nicht zu Steuererhöhungen für die Grundeigentümer, für die Mieter komme“ (vgl. *o.V.* (2018c), Scholz schließt Steuererhöhungen für Mieter und Vermieter aus, abrufbar online <http://www.manager-magazin.de/politik/deutschland/grundsteuerreform-mieter-und-eigentuemmer-sollen-nicht-mehr-steuern-zahlen-a-1202218.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018)) könnte so verstanden werden, dass diese Aussage für jeden Einzelnen gilt.

¹⁷³ So *Dedy*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 17 (18).

¹⁷⁴ Siehe hierzu z.B. *Scheffler*, Kommunal 2018, Heft 6, 18 (19).

der Aufkommensneutralität ohne Berücksichtigung des angestrebten Lenkungszwecks angestrebt werden, d.h. die mit dem Lenkungszweck verfolgten Ziele werden zu einer Erhöhung oder Minderung des Aufkommens der Grundsteuer führen. Damit sich der Lenkungseffekt bemerkbar macht, ist vermutlich eine deutliche Erhöhung des Grundsteueraufkommens erforderlich.¹⁷⁵ Zum anderen kann versucht werden, die Aufkommensneutralität unter Einbezug der durch diese Lenkungszwecke ausgelösten finanziellen Effekte zu erreichen.

¹⁷⁵ In Bezug auf wohnungsbaupolitische Lenkungszwecke vgl. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Plädoyer gegen eine veraltete Steuerreform (Fn. 33), 34; in Bezug auf den sparsamen Bodenflächenumgang vgl. *Apel/Henckel*, Flächen sparen, Verkehr reduzieren – Möglichkeiten zur Steuerung der Siedlungs- und Verkehrswertentwicklung, 1995, 118; *Jörissen/Coenen*, TA Projekt Reduzierung der Flächeninanspruchnahme – Ziele, Maßnahmen, Wirkungen, 2005, 17-18.

VII. Schlussfolgerung für den Reformprozess

Ausgangspunkt für eine Reform der Grundsteuer ist die Festlegung eines Leitbildes. Um die Erhebung der Grundsteuer rechtfertigen zu können, sollte die Ausgestaltung der Grundsteuer aus dem Äquivalenzprinzip abgeleitet werden. Bei einer Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip fällt die Einordnung der Grundsteuer in das Steuersystem schwer.

Für die Interpretation des Äquivalenzprinzips bestehen mehrere Möglichkeiten. Es wird vorgeschlagen, auf eine Gruppenäquivalenz und eine nutzenorientierte Auslegung des Äquivalenzprinzips abzustellen. Damit werden eine Individualäquivalenz und eine kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips abgelehnt.

Die in dieser Schrift vorgenommene Auslegung des Äquivalenzprinzips führt zu dem Ergebnis, dass sich der Steuergegenstand der Grundsteuer sowohl auf den Grund und Boden als auch auf das Gebäude erstrecken soll. Zudem folgt daraus, dass eine Bewertung mit dem Verkehrswert vorzunehmen ist.

Das Verkehrswertmodell ist zwar aus methodischer Sicht vorzuziehen, da sowohl beim Grund und Boden als auch beim Gebäude auf den Verkehrswert abgestellt wird. Es scheidet allerdings aus, weil es praktisch nicht umgesetzt werden kann. Bei der Reform der Grundsteuer wird es deshalb keine „Idealösung“ geben. Vielmehr muss ein Kompromiss gefunden werden zwischen dem Leitbild, das der Grundsteuer aus konzeptionellen Überlegungen folgen soll, und der Möglichkeit, die Grundsteuer verwaltungsmäßig abwickeln zu können. Wie dieser Abwägungsprozess zwischen den beiden konkurrierenden Zielen ausfallen soll, kann nicht in allgemein gültiger Form angegeben werden.

Das Mietwertmodell und das Kostenwertmodell können als eine besondere Form der Ermittlung des Verkehrswerts angesehen werden. Dazu müsste man sie als eine Sonderform des Ertragswert- bzw. Sachwertverfahrens akzeptieren. Bei beiden Reformvorschlägen stellen sich aber gleichfalls erhebliche Probleme hinsichtlich der Administrierbarkeit. Das Kostenwertmodell weist darüber hinaus den Nachteil einer widersprüchlichen methodischen Ausrichtung auf.

Senkt man die Anforderung an die Genauigkeit der Wertermittlung, könnte sich allerdings insbesondere das Mietwertmodell anbieten. Das Mietwertmodell stellt dann eine diskussionswürdige Alternative dar, wenn die Ermitt-

lung der tatsächlich erzielten oder der erzielbaren Miete als lösbar angesehen wird. Der Vorteil wäre, dass damit die Zielsetzung einer verkehrswertorientierten Bewertung nicht vollständig aufgegeben werden müsste. Dass eine Bewertung des Grundbesitzes mit dem Verkehrswert praktisch möglich ist, zeigt sich daran, dass in anderen Ländern sehr häufig eine wertbezogene Bemessungsgrundlage verwendet wird. Dieser Wert wird entweder aus Verkäufen abgeleitet oder durch eine ertragswertbezogene Bewertung bestimmt.

Werden auch bei einer Reduzierung des Anspruchs an die Genauigkeit die drei Modelle abgelehnt, die in unterschiedlicher Form versuchen, den Verkehrswert zu bestimmen, stehen nur noch wenige Alternativen zur Verfügung. In der folgenden Auflistung sind die verbleibenden Reformmodelle in der Weise geordnet, dass dem Ziel der Administrierbarkeit ein immer größeres Gewicht beigemessen wird: Kombinationsmodell, Flächenmodell, Bodenwertsteuer und Bodenflächensteuer.

Ist man nicht bereit, zwischen den methodischen Anforderungen und dem Kriterium der praktischen Anwendbarkeit einen Kompromiss einzugehen, kann die Grundsteuer nicht mehr erhoben werden. Will man an der Grundsteuer festhalten, sind deshalb aufgrund der Vollzugskosten von dem theoretischen Leitbild mehr oder weniger große Abstriche zu machen.

Die Komplexität des Gesetzgebungsprozesses erhöht sich noch dadurch, dass gewerblich genutzte Grundstücke und land- und forstwirtschaftliche Betriebe in das modifizierte Konzept der Grundsteuer einzuordnen sind. Zusätzlich stellt sich die schwierige Aufgabe, die Zusage zu erfüllen, die Grundsteuerreform aufkommensneutral umzusetzen. Des Weiteren sind die Regelungen zur Gesetzgebungskompetenz für eine Änderung des Grundsteuerrechts zu beachten. Steht fest, wie die Grundsteuerreform gestaltet werden soll, müssen die vorgesehenen Regelungen auf Seiten der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen praktisch umgesetzt werden.

Die Auswirkungen einer Grundsteuerreform auf den Länderfinanzausgleich sind gleichfalls ein äußerst bedeutsamer Punkt im Rahmen des Diskussionsprozesses. Die erwarteten (bzw. genauer die befürchteten) Effekte auf den Länderfinanzausgleich sind eine wichtige Ursache dafür, dass sich die Bundesländer bislang noch nicht auf eine einheitliche Linie einigen konnten.¹⁷⁶

¹⁷⁶ Vgl. *Färber*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 11 (12); *Tschentscher*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 23 (24-26). Im Länderfinanzausgleich wird derzeit das in Deutschland sich ergebenden Aufkommen der Grundsteuer nach dem Verhältnis der Steuermessbeträge berücksichtigt (§ 8 Abs. 2 FAG).

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Behandlung der neu gestalteten Grundsteuer innerhalb des Länderfinanzausgleichs durch eine politische Entscheidung geregelt werden muss.

Nicht zu vergessen ist, dem Bürger zu erläutern, weshalb trotz aufkommensneutraler Reform sich bei ihm die Grundsteuer doch erhöht. Es ist unvermeidbar, dass sich nach einer Neuausrichtung der Grundsteuer für den einzelnen Steuerpflichtigen die von ihm zu zahlende Grundsteuer ändert. Für den Einzelnen kann es sowohl zu Erhöhungen als auch zu Minderungen kommen. Zu den möglichen Auswirkungen der einzelnen Modelle liegen bereits mehrere Untersuchungen vor. Sie führen übereinstimmend zu dem Ergebnis, dass die Veränderungen eine so große Streuung aufweisen, dass aus dem Durchschnittswert für eine bestimmte Grundstücksart für eine konkrete Immobilie keine belastbare Aussage ableitbar ist.¹⁷⁷

Zu den speziellen Fragen, die erst nach einer Konkretisierung der zukünftig für den Steuergegenstand und die Bewertung vorgesehenen Vorschriften beantwortet werden können, gehören beispielsweise (1) eine Analyse der für die Grundsteuer nach § 3–§ 8 GrStG gewährten sachlichen und persönlichen Befreiungen, (2) die Abstimmung mit der Kürzung für Grundstückserträge nach § 9 Nr. 1 GewStG und (3) die Rückwirkungen auf die außersteuerlichen Bereiche, in denen auf die steuerlichen Grundbesitzwerte zurückgegriffen wird (z.B. Beiträge zu den Wasser- und Bodenverbänden, Beiträge zu Landwirtschaftskammern).¹⁷⁸

Betrachtet man die umfangreiche Liste der bei einer Grundsteuerreform zu beachtenden Aspekte, wird deutlich, wie schwierig eine Grundsteuerreform ist. Damit wird auch verständlich, dass sich der Reformprozess über einen so langen Zeitraum hinzieht. Die Ausführungen in dieser Schrift sollen helfen, um für die immer noch nicht abgeschlossene Diskussion eine Strukturierung der Argumentation zu erleichtern.

¹⁷⁷ Siehe hierzu *Henger/Schaefer*, Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle (Fn. 6) (bundesweite Simulation); *Färber/Salm/Hengstwerth*, Wirtschaftsdienst 2014, 740; *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2017, 809 (810-816); *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (Fn. 24) (Vollerhebung für die Stadt Fürth).

¹⁷⁸ Vgl. *Uelner*, in Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStJG 7, 1984, 275 (279).

Literaturhinweise

Andrae, Kathrin (2013), Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwicklung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012, ifst-Schrift 493, Berlin 2013.

Andres, Fritz (1994), Von der Grundsteuer zur Bodensteuer, in Fragen der Freiheit 1994, 312.

Apel, Dieter/Henckel, Dietrich (1995), Flächen sparen, Verkehr reduzieren – Möglichkeiten zur Steuerung der Siedlungs- und Verkehrswertentwicklung, Berlin 1995.

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

Bach, Stefan (2018), Grundsteuerreform: Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, in DIW aktuell 2018, Nr. 9, 1-7.

Bach, Stefan/Michelsen, Claus (2018), Grundsteuerreform: Bodenwert statt Kostenwert oder Fläche, in DIW Wochenbericht 2018, Nr. 16, 318.

Barthel, Carl W. (2018), Competitive Wertermittlung: Zur Ermittlung aktueller Grundbesitzwerte, in Der Betrieb 2018, 1161-1166.

Bartsch, Sebastian (2011a), Die Reformmodelle der Grundsteuer (Teil 1), in Kommunale Steuer-Zeitschrift 2011, 164-170.

Bartsch, Sebastian (2011b), Die Reformmodelle der Grundsteuer (Teil 2), in Kommunale Steuer-Zeitschrift 2011, 205-208.

BDI (2018), Grundsteuer darf nicht zu Mehrbelastung der Industrie führen, abrufbar unter <https://bdi.eu/publikation/news/grundsteuer-darf-nicht-zu-mehrbelastung-der-industrie-fuehren/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

BDI/VCI (Hrsg.) (2001), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001.

Beck, Hans-Joachim (2016), Die Reform der Grundsteuer, in Deutsches Steuerrecht 2016, 2689-2693.

Becker, Julia (2011), Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, in *Betriebs-Berater* 2011, 535-539.

Becker, Julia (2013), Die Reform der Grundsteuer – wem obliegt die Gesetzgebungskompetenz?, in *Betriebs-Berater* 2011, 861-866.

Bertelsmann Stiftung (Hrsg.) (2007), Reform der Grundsteuer, Gütersloh 2007.

Bertelsmann Stiftung (Hrsg.) (2011), Eine nachhaltige Reform der Gemeindefinanzierung, Gütersloh 2011.

BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II, 957.

BFH v. 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309.

BFH v. 17.12.2014 – II R 14/13, BFH/NV 2015, 475.

Birk, Dirk (2016), Vermögensteuer in Deutschland? Die besseren Gründe sprechen gegen eine Reaktivierung, in *ifo Schnelldienst* 2016, Ausgabe 6, 11-13.

Bizer, Kilian/Ewringmann, Dieter (1999), Abgaben in der Flächennutzung, in *Informationen zur Raumentwicklung* 1999, 511-519.

Bizer, Kilian/Joeris, Dagmar (1997), Bodenrichtwerte als Bemessungsgrundlage für eine reformierte Grundsteuer, FiFo, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 97-3, Köln 1997.

Bizer, Kilian/Lang, Joachim (2000) Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, Berlin 2000.

Blümich, Walter (2018), Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kommentar, München 2018, Stand: 141. Ergänzungslieferung, März 2018.

Broer, Michael (2013), Grundsteuer: Gemeindesteuer und „Reichensteuer“?, in *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 2013, 191-206.

Broer, Michael/Jarass, Lorenz (2018), Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung, in *Betriebs-Berater* 2018, 919-923.

Brümmerhoff, Dieter/Büttner, Thiess (2014), Finanzwissenschaft, 11. Auflage, Berlin 2014.

Bundesfinanzministerium (2017), Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010 – 2016, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/2017-05-05-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2016.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Bundesland Thüringen (2011), Reform der Grundsteuer – Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell, Erfurt 2011.

Bundesrat-Drucksache 140/72 v. 10.3.1972.

Bundesrat-Drucksache 306/01 v. 17.4.2001.

Bundesrat-Drucksache 514/16 v. 4.11.2016.

Bundesrat-Drucksache 515/16 v. 4.11.2016.

Bundestag-Drucksache V/3876 v. 20.2.1969.

Bundestag-Drucksache 11/7817 v. 10.9.1990.

Bundestag-Drucksache 18/10751 v. 21.12.2016.

Bundestag-Drucksache 19/3077 v. 29.6.2018.

Bundestag-Drucksache 19/3821 v. 15.8.2018.

BVerfG v. 7.5.1968, 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242.

BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224.

BVerfG v. 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

BVerfG v. 11.11.1998, 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280.

BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

BVerfG v. 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73.

BVerfG v. 7.11.2006 – BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192.

BVerfG, 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

BVerfG v. 18.2.2009 – BvR 1334/07, NJW 2009, 1868.

BVerfG v. 10.4.2018, – 1 BvL 11/14 – 1 BvL 12/14 – 1 BvL 1/15 – 1 BvR 639/11 – 1 BvR 889/12, ECLI:DE:BVerfG:2018:ls20180410.1bvl001114.

CDU/CSU (2018), Reform der Grundsteuer aufkommensneutral gestalten, abrufbar unter <https://www.cducsu.de/presse/pressemitteilungen/reform-der-grundsteuer-aufkommensneutral-gestalten> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Claus, Katrin/Nehls, Daniela/Scheffler, Wolfram (2016), Grundsteuern in der Europäischen Union, ifst-Schrift 509, Berlin 2016.

Dedy, Helmut (2016), Grundsteuerreform jetzt umsetzen!, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 17-19.

Deutscher Städtetag (2018), Grundsteuer-Beschluss des Präsidiums des Deutschen Städtetages, abrufbar unter <http://www.staedtetag.de/presse/beschluesse/085178/index.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Dieterich, Hartmut (2001), Reform der Grundsteuer – zum Stand der Diskussion, in Zeitschrift des vhw – Bundesverband für Wohnen und Stadtentwicklung e. V. 2001, 281-283.

Dieterich, Hartmut/Josten, Rudolf (1998), Gutachten zur Einführung einer Bodenwertsteuer. Daten zur Auswirkung einer aufkommensneutralen Bodenwertsteuer in ausgewählten Städten, Bonn 1998.

Difu (2018), *Difu-Berichte 3/2001 – Grundsteuerreform im Praxistest*, abrufbar unter <https://difu.de/publikationen/difu-berichte-32001/grundsteuerreform-im-praxistest.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

DIHK (2018), *Grundsteuer ohne weitere Belastung der Unternehmen reformieren*, Berlin 2018.

DWS (Hrsg.) (2010), *Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer*, Berlin 2010.

Eekhoff, Johann (2006), *Wohnungs- und Bodenmarkt*, 2. Auflage, Tübingen 2006.

Eekhoff, Johann/Lemmer, Astrid (2001), *Anreiz- und Belastungseffekte verschiedener Grundsteuersysteme*, in *Zeitschrift des vhw – Bundesverband für Wohnen und Stadtentwicklung e. V.* 2001, 308-315.

Eisele, Dirk (2018), *Einheitsbewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer verfassungswidrig*, in *NWB* 2018, 1299-1307.

Ernst & Young (2018), *Entwicklung der kommunalen Realsteuern 2005 bis 2017*, abrufbar unter [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017/\\$FILE/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017-new.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017/$FILE/ey-entwicklung-der-kommunalen-realsteuern-2005-bis-2017-new.pdf) (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Färber, Gisela (2018), *Die unendliche Geschichte der Grundsteuerreform*, in *ifo Schnelldienst* 2016, Ausgabe 18, 11-13.

Färber, Gisela/Salm, Marco/Hengstwerth, Stefanie (2014), *Grundsteuerreform in Deutschland: eine unendliche Geschichte?*, in *Wirtschaftsdienst* 2014, 740–747.

Feld, Lars P./Fritz, Benedikt (2012), *Das Finanzsystem der Kommunen aus ökonomischer Sicht*, in *Wieland, Joachim* (Hrsg.), *Kommunalsteuern und -abgaben*, *DStJG* 35, Köln 2012, 61-93.

Füss, Roland/Lerbs, Oliver (2017), *Do Local Governments Tax Homeowner Communities Differently?*, *ZEW-Discussion Paper*, No. 17-036, Mannheim 2017.

Fuest, Clemens/Thöne, Michael (2005), Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen, FiFo-Bericht 2005, Nr. 1, Köln 2005.

Gürsching, Lorenz/Stenger, Alfons (2018), Kommentar zum Bewertungsrecht – BewG und ErbStG, Köln 2018, Stand: 142. Ergänzungslieferung, Juli 2018.

Haller, Heinz (1981), Die Steuern, 3. Auflage, Tübingen 1981.

Hansjürgens, Bernd (1997), Äquivalenzprinzip und Finanzpolitik: Ein Besteuerungsprinzip (erneut) auf dem Prüfstand, in Zeitschrift für Wirtschaftspolitik 1997, 275-301.

Hantzsch, Dieter (2012), Reform der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber?, in Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 758-767.

Haury, Carl Ernst (1979), Die rechtliche Zulässigkeit der Erhebung einer Einwohnersteuer oder einer Bürgersteuer durch die Gemeinden, in Steuer und Wirtschaft 1979, 51-64.

Hellmann, Thorsten (2003), Die Besteuerung des privaten Grundeigentums – Ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerformen, Münster 2003.

Henger, Ralph/Schaefer, Thilo (2015), Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, Köln 2015.

Hey, Johanna (2002), Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer, in Steuer und Wirtschaft 2002, 314-325.

Hey, Johanna (2010), Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna et al. (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, 133-165.

Hey, Johanna (2017), Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze, im Auftrag der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland (BID), Köln 2017.

Hey, Johanna/Maiterth, Ralf/Houben, Henriette (2012), Zukunft der Vermögensbesteuerung, ifst-Schrift 483, Berlin 2012.

Hiller, Matthias/Neubauer, Jörg (2018), Interdisziplinäre Aspekte der Grundsteuerreform, in Deutsche Steuer-Zeitung 2018, 281-288.

Homburg, Stefan (2015), Allgemeine Steuerlehre, 7. Auflage, München 2015.

Houben, Henriette (2017), Bewertung für grundsteuerliche Zwecke zwischen Wunsch und Wirklichkeit, in Steuer und Wirtschaft 2017, 184-199.

IHK München (2018), Reform der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Steuer-und-Finanzpolitik/Reform-der-Grundsteuer/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Jachmann, Monika (2000), Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, in Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23, 2000, 9-65.

Jachmann, Monika (2000), Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, in Betriebs-Berater 2000, 1432-1442.

Jörissen, Juliane/Coenen, Reinhard (2005), TA-Projekt Reduzierung der Flächeninanspruchnahme – Ziele, Maßnahmen, Wirkungen, Berlin 2005.

Jörissen, Juliane/Coenen, Reinhard (2007), Sparsame und schonende Flächennutzung – Entwicklung und Steuerbarkeit des Flächenverbrauchs, Berlin 2007.

Josten, Rudolf (2000), Die Bodenwertsteuer – eine praxisorientierte Untersuchung zur Reform der Grundsteuer, Stuttgart 2000.

Karg, Theodor (1969), Kirchensteuerrecht in der Evang.-Luth. Kirche in Bayern, 2. Auflage, München 1969.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.) (1969), Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerreform, Berlin 1969.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.) (2011), Reform der Grundsteuer, Handlungsbedarf und Reformoptionen, Berlin 2011.

Kirchhof, Paul (2011), Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011.

Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (2018), Einkommensteuergesetz, Kommentar, München 2018, Stand: 289. Ergänzungslieferung, Juli 2018.

Knoll, Katharina/Schularick, Moritz/Steger, Thomas (2017), No Price like Home: Global House Prices, 1870-2012, in *American Economic Review* 2017, 331-353.

Kriese, Ulrich/Löhr, Dirk (2018), Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertungen, Empfehlungen, in *Wohnungswirtschaft und Mietrecht* 2018, 321-329.

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode, Ein neuer Aufbruch für Europa – Eine neue Dynamik für Deutschland – Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, 2018.

Kronberger Kreis (Hrsg.) (2003), Gute Gemeindesteuern, Berlin 2003.

Kühr, Christian (1973), Die neue Grundsteuer (GrStG 1974), Darmstadt 1973.

Lang, Joachim (2001), Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in *Ebling, Iris* (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24, 2001, 49-153.

Lemmer, Astrid (2004), Zur Reform der Grundsteuer, Köln 2004.

Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm (2018), Gewerbesteuerrecht, Kommentar, Köln 2018, Stand: 123. Ergänzungslieferung, Juli 2018.

Löhr, Dirk (2008), Flächenhaushaltspolitische Varianten einer Grundsteuerreform, in *Wirtschaftsdienst* 2008, 121-129.

Löhr, Dirk (2012), (Grund-)Steuerreform – Die Diskussion der länderoffenen Arbeitsgruppe der Finanzminister, in *Wirtschaftsdienst* 2012, 815-821.

Löhr, Dirk (2016a), Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in Betriebs-Berater 2016, 2075-2080.

Löhr, Dirk (2016b), Die Belastungsverschiebungen im Kostenwertmodell: Gerecht?, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 14-16.

Löhr, Dirk (2017), Grundsteuerreform: Ende einer Odyssee?, in Wirtschaftsdienst 2017, 809816.

Macgregor, Susanne (1991), Poverty, the poll tax and thatcherite welfare policy – Part 1: How the poll tax axed Mrs. Thatcher, in The Political Quarterly 1991, 443-450.

Marx, Franz Jürgen (2017), Grundsteuerreform: Gesetzesentwurf ohne tragfähiges Fundament und mit vielen Konstruktionsmängeln, in Deutsche Steuer-Zeitung 2017, 19-25.

Maunz, Theodor/Dürig, Günter (2018), Grundgesetz Kommentar, München 2018, Stand: 82. Ergänzungslieferung, Januar 2018.

Mayer, Christian (2018), Perspektiven und Schranken einer GrSt-Reform nach dem BVerfG-Urteil vom 10.04.2018, in Der Betrieb 2018, 2200-2212.

Nehls, Daniela (2013), E-Government und Steuern: Die Reform der Grundsteuer als Anwendungsbeispiel für die Automatisierung des Besteuerungsverfahrens, in Der Gemeindehaushalt 2013, 205-212.

Nehls, Daniela/Scheffler, Wolfram (2015), Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, ifst-Schrift 503, Berlin 2015.

o.V. (2018a), Scholz erwägt, Umlagefähigkeit zu kappen, in Rheinische Post 4.7.2018, abrufbar unter https://rp-online.de/politik/deutschland/grundsteuer-olaf-scholz-erwaegt-umlagefaehigkeit-zu-kappen_aid-23787607 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

o.V. (2018b), Kommunalvereinigung will Grundsteuer E für Windparks, in Süddeutsche Zeitung 21.2.2018, abrufbar unter <https://www.sueddeutsche.de/news/wirtschaft/energie---schwerin-kommunalvereinigung-will-grundsteuer-e-fuer-windparks-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-180221-99-181176> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

o.V. (2018c), Scholz schließt Steuererhöhungen für Mieter und Vermieter aus Manager Magazin, in Manager Magazin 11.4.2018, abrufbar online <http://www.manager-magazin.de/politik/deutschland/grundsteuer-reform-mieter-und-eigentuemmer-sollen-nicht-mehr-steuern-zahlen-a-1202218.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Rappen, Hermann (1989), Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, in RWI-Mitteilungen: Zeitschrift für Wirtschaftsforschung 1989, 221-240.

Reidenbach, Michael (1999), Die reformierte Grundsteuer – Ein neues Instrument für die kommunale Bodenpolitik?, in Informationen zur Raumentwicklung 1999, 565-576.

Richter, Wolfram (2016), Ein Plädoyer für eine wertorientierte und gleichmäßige Besteuerung von Grund und Boden, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22-25.

Richter, Wolfram/Heckmann, Jessica (2011), Die nicht umlagefähige Mietsteuer als Modell für eine Reform der Grundsteuer, in Steuern und Wirtschaft 2011, 331-340.

Ronnecker, Stefan (2018), Bodenwertsteuer als Reformmodell für die Grundsteuer – Eine Bewertung aus kommunaler Sicht, in Zeitschrift für Kommunal Finanzen 2018, 49-54.

Rössler, Rudolf/Troll, Max (2018), Bewertungsgesetz, Kommentar, München 2018, Stand: 28. Ergänzungslieferung, Mai 2018.

Schäfer, Thomas (2016), Eine Frage der Gerechtigkeit!, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 5-7.

Schäfer, Wolf (2005), Exit-Option, Staat und Steuern, in Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft 2005, 141-155.

Scheffler, Wolfram (2013), Vermögensteuer und Vermögensabgabe: Schwierigkeiten der Einordnung in das Steuersystem, in Deutsches Steuerrecht 2013, Beihefter zu Heft 26, 51*-60*.

Scheffler, Wolfram (2014), Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 8. Auflage, Heidelberg 2014.

Scheffler, Wolfram (2016), Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 13. Auflage, Heidelberg 2016.

Scheffler, Wolfram (2018), Grundsteuerreform den Bürgern erklären, in Kommunal 2018, Heft 6, 18-19.

Scheffler, Wolfram/Blank, Matthias (2018), Die Immobilie im Steuerrecht – Ableitung einer Gesamtsteuerbelastung, in Deutsches Steuerrecht 2018, 1381-1388.

Scherf, Wolfgang (2011), Öffentliche Finanzen, 2. Auflage, Konstanz 2011.

Schmehl, Arndt (2012), Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, in Wieland, Joachim (Hrsg.), Kommunalsteuern und abgaben, DStJG 35, Köln 2012, 249-291.

Schneider, Dieter (1992), Investition, Finanzierung und Besteuerung. 7. Auflage, Wiesbaden 1992.

Schneider, Dieter (2002), Steuerlast und Steuerwirkung: Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, München 2002.

Schneider, Hans K./Vieregge Rudolf (1969), Die Grundsteuer in der Finanzreform – Eine Studie zur wirtschafts- und finanzpolitischen Problematik der Grundsteuer, Münster 1969.

Schulemann, Olaf (2012), Der Prüfungsmaßstab für die Grundsteuerreform. Bemerkungen zu den Beiträgen „Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes“ von Dr. Julia Becker, BB 2011, 2391 ff. und „Zur Reform des Grundsteuergesetzes“ von Dipl.-Finw. (FH) Maik Zochert, BB 2011, 3105 f., in Betriebs-Berater 2012, 813-815.

Schweizerische Eidgenossenschaft (2001), Die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden – Ein Kurzaufsatz über das schweizerische Steuersystem, Bern 2001.

Senatorin für Finanzen (2010), Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie, Bremen 2010.

Seer, Roman (2008), Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31, Köln 2008, 7-36.

Seer, Roman (2018), Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen, in Der Betrieb 2018, 1488-1495.

Siebert, Katharina (2016), Reform der Grundsteuer – Eine ökonomische Analyse aktuell diskutierter Reformmodelle, Hamburg 2016.

Simmler, Martin/Walch, Florian (2011), Gemeindefinanzreform gescheitert: Warum sich die Kommunen querlegen, in DIW Wochenbericht 2011, Nr. 43, 3-11.

SIS Online Nachrichten (2018), Länder-Finanzminister zur Grundsteuer, abrufbar unter <http://www.sis-verlag.de/archiv/steuerpolitik-gesetzgebung/meldungen/8013-hessens-finanzminister-zur-reform-der-grundsteuer-hessens-finanzminister-zur-reform-der-grundsteuer> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Smith, Peter (1991), Lessons from the British poll tax disaster, in National Tax Journal 1991, 421-436.

Söder, Markus (2016), Einfach und fair: Bayerns Grundsteuermodell, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 3-4.

Spengel, Christoph (2012), Neuordnung der Grundsteuer – Anforderungen, Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten, in Steuerberater Woche 2012, 31-36.

Spengel, Christoph/Heckemeyer, Jost/Zinn, Benedikt (2011), Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa, in Der Betrieb 2011, 10-14.

Statista (2018a), Steuereinnahmen aus der Grundsteuer in Deutschland von 2003 bis 2017, abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/830404/umfrage/einnahmen-aus-der-grundsteuer/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Statista (2018b), Steuereinnahmen der Gemeinden/Gemeindeverbände in Deutschland, abrufbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/76531/umfrage/steuereinnahmen-der-gemeinden-seit-1999/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Statista (2018c), Entwicklung des gewogenen Durchschnittshebesatzes der Grundsteuer in Deutschland in den Jahren von 2004 bis 2016, abrufbar online <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/826750/umfrage/entwicklung-des-hebesatzes-der-grundsteuer-in-deutschland/> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Statistisches Bundesamt (2010), Statistisches Jahrbuch 2010, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Publikationen/StatistischesJahrbuch/StatistischesJahrbuch2010.pdf?__blob=publicationFile (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Statistisches Bundesamt (2017), Statistisches Jahrbuch 2017, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Publikationen/StatistischesJahrbuch/StatistischesJahrbuch2017.pdf?__blob=publicationFile (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Statistisches Bundesamt (2018), Bevölkerungsstand, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Bevoelkerung/Bevoelkerungsstand/Tabellen/_lrbev03.html (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2018), Armut und soziale Ausgrenzung, abrufbar unter <http://www.amtliche-sozialberichterstattung.de/A2armutsgefaehrungsschwellen.html> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Strunk, Ulrich (1982), Einheitsbewertung von Grundstücken – Theoretische Grundlagen, Analyse und kritische Würdigung angewandter und alternativer Bewertungsverfahren, Bamberg 1982.

Suntum, Ulrich van/Schultewolter, Daniel (2018), Grundsteuer durch einen kommunalen Einkommensteuerzuschlag ersetzen, Wirtschaftsdienst 2018, 353-356.

Tartler, Erwin (2011), Thüringer Vorschlag für eine gebäudewertunabhängige Grundsteuer, Erfurt 2011.

Tschentscher, Peter (2016), Eine Bodensteuer wäre die bessere Lösung!, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 18, 23-26.

Thöne, Michael (2006), Eine neue Grundsteuer – Nur Anhängsel der Gemeindesteuerreform?, FiFo, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 06-3, Köln 2006.

Thöne, Michael (2014), Regionalisierung von Steuern, vbw-Studie, München 2014.

Tipke, Klaus (2003), Steuerrechtsordnung, Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, Köln 2003.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.) (2018), Steuerrecht, 23. Auflage, Köln 2018.

Troll, Max/Eisele, Dirk (2014), Grundsteuergesetz, Kommentar, 11. Auflage, München 2014.

Uelner, Adalbert (1984), Die Problematik der Einheitsbewertung, in Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, DStJG 7, Köln 1984, 275-292.

Wagschal, Uwe/Wolfersdorff, Janine von/Andrae, Kathrin (2016), Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden, ifst-Schrift 508, Berlin 2016.

Wendt, Rudolf (1987), Abschaffung und Ersetzung der Gewerbesteuer aus verfassungsrechtlicher und verfassungspolitischer Sicht, in Betriebs-Berater 1987, 1677-1685.

Wengerofsky, Timmy (2017), Die Reform der Grundsteuer – Ein groß(artig) es Vorhaben?, in Unternehmensteuern und Bilanzen 2017, 25-27.

Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages (2010), Modelle zur Reform der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.bundestag.de/blob/406528/d22f6e065409326e331836832ba63f5f/wd-4-087-10-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages (2017), Einzelfragen zur Grundsteuer C, abrufbar unter <https://www.bundestag.de/blob/503276/6cce808b218cadffee332d57b6fe9d0e/wd-4-022-17-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982), Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Bonn 1982.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2010), Reform der Grundsteuer, Berlin 2010.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2013), Demografischer Wandel, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2013-06-28-finanzpolitische-herausforderungen-demografischer-wandel-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 10.9.2018).

Zimmermann, Horst/Henke, Klaus-Dirk/Broer, Michael (2017), Finanzwissenschaft, 12. Auflage, München 2017.

ifst-Schriften 2018 / 2017 / 2016

2018

- Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland
- Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO
- Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017

Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017

Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

2016

Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden

Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union

Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –

Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –